

Implementarea ISA 540 (revizuit) –  
Exemple ilustrative pentru auditarea estimărilor  
contabile simple și complexe  
Mai 2020



Tradus de:



*Contați pe Noi. Contați, cu Noi.  
De 100 de ani!*

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

Prezenta publicație a fost întocmită de un grup de lucru din cadrul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) după aprobarea Standardului Internațional de Audit (ISA) 540 (revizuit), Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente. Citirea prezentei publicații nu înlocuiește citirea Standardelor Internaționale de Audit (ISA-uri) și nici nu le modifică sau nu prevalează asupra lor, textele ISA-urilor fiind singurele cu valoare de normă. Exemplele ilustrative includ explicații cu privire la modul în care pot fi aplicate anumite dispoziții din ISA 540 (revizuit), însă nu reprezintă documentația de audit care ar fi întocmită.

**Traducător:** Ana-Maria Racea, economist relații internaționale, CECCAR

**Comitetul de revizuire:**

- Conf. univ. dr. Mirela Păunescu, auditor financiar / expert contabil, ASE București
- Oana Buhăescu, director, Audit/Manufacturing/Assurance, Deloitte

## Implementarea ISA 540 (revizuit) – Exemple ilustrative

### Introducere

Următoarele exemple ilustrative au scopul de a prezenta modul în care un auditor ar putea trata anumite dispoziții din ISA 540 (revizuit) și au fost elaborate pentru a ajuta auditorul să înțeleagă cum poate fi aplicat ISA 540 (revizuit):

1.	Estimare contabilă simplă – ajustare pentru deprecierea stocurilor	Exemplul 1 ilustrează modul în care un auditor poate trata dispoziții selectate din ISA 540 (revizuit) în contextul auditului situațiilor financiare ale unei entități cu estimări contabile relativ simple.
2.	Estimare contabilă complexă – ajustare pentru deprecierea imobilizărilor corporale	Exemplul 2 ilustrează modul în care un auditor poate trata dispoziții selectate din ISA 540 (revizuit) în contextul auditului situațiilor financiare ale unei entități care includ estimări contabile mai complexe.

Exemplele ilustrează estimări contabile cu caracteristici și grade de complexitate diferite. Fiecare exemplu ilustrează o selecție de dispoziții din ISA 540 (revizuit). Nu toate dispozițiile sunt tratate în fiecare exemplu și nici nu sunt acoperite toate părțile dispozițiilor care au fost selectate. Dispozițiile selectate la fiecare exemplu variază pentru a ilustra aspecte diferite ale ISA 540 (revizuit) și pentru a se concentra asupra celor mai relevante dispoziții pentru exemplul respectiv.

Aceste exemple utilizează formatul următor:

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit)	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta
<p>Această coloană conține extrase din dispozițiile ISA 540 (revizuit). Ea nu înlocuiește citirea standardului și nu conține obiectivele, definițiile și materialele privind aplicarea care sunt necesare pentru aplicarea corespunzătoare a dispozițiilor.</p>	<p>Această coloană oferă exemple privind modul în care auditorul ar putea să fi răspuns dispozițiilor, inclusiv o descriere a procedurilor care au fost efectuate și a rezultatelor posibile. Scopul nu este:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De a acoperi alte rezultate posibile;</li> <li>• De a descrie fiecare procedură care ar fi posibilă pentru conformarea cu dispoziția relevantă; sau</li> <li>• De a trata toate considerentele relevante în cea de-a doua coloană.</li> </ul>

Se intenționează ca aceste exemple să fie citite împreună pentru a demonstra cum pot fi reduse sau sporite eforturile depuse de auditor în vederea conformării cu ISA 540 (revizuit) atunci când se auditează estimări contabile simple, respectiv complexe. De exemplu, efortul depus de un auditor pentru a înțelege entitatea și mediul acesteia, inclusiv controlul intern al entității, poate fi redus proporțional la auditarea unor estimări contabile simple față de cea a unor estimări contabile complexe. În plus, auditorul poate stabili că nu sunt necesare aptitudini specializate, că există mai puține ipoteze semnificative sau că metoda aplicabilă nu implică modelare matematică atunci când se auditează estimări contabile simple.

### Exemple ilustrative care nu sunt acoperite în prezenta publicație

Sunt în curs de elaborare exemple ilustrative suplimentare care prezintă modul în care un auditor poate trata dispozițiile din ISA 540 (revizuit) în contextul unor estimări contabile mai complexe, cum ar fi cele referitoare la pierderile din creditare preconizate.

## **Exemplul 1 – Aplicarea anumitor aspecte din ISA 540 (revizuit) în cazul unei ajustări pentru deprecierea stocurilor**

### **Context**

Entitatea vinde trei tipuri de aparate de fotografiat: profesionale, destinate amatorilor și compacte. Aparatele de fotografiat profesionale sunt scumpe, iar entitatea deține un stoc limitat. Aparatele de fotografiat destinate amatorilor au prețuri medii, iar entitatea deține stocuri relativ mai mari. Aparatele de fotografiat compacte sunt relativ ieftine, iar entitatea deține stocuri mari. Având în vedere evoluția rapidă a industriei aparatelor de fotografiat destinate amatorilor și compacte, introducerea unor noi modele ar putea face mai dificilă vânzarea modelelor mai vechi. În plus, îmbunătățirea aparatelor de fotografiat integrate în telefoanele mobile reduce vânzările aparatelor compacte. Atunci când vânzările anumitor modele scad, conducerea entității auditate reduce prețul de vânzare pentru a încerca să vândă stocurile cu mișcare lentă. Aceste reduceri ar putea deveni din ce în ce mai mari dacă se consideră necesare pentru a atinge obiectivele de vânzări. La finalul anului, conducerea evaluează și ia măsuri privind deprecierea stocurilor, în funcție de modificările cererii din partea clienților, evoluțiile tehnologice sau alți factori economici.

În cazul acestui exemplu, cadrul de raportare financiară aplicabil prevede evaluarea stocurilor la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă.<sup>1</sup> Valoarea oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor la valoarea realizabilă netă și toate pierderile aferente stocurilor sunt recunoscute drept cheltuială în perioada în care a avut loc reducerea sau pierderea. Valoarea oricărei reluări a unei reduceri a valorii contabile a stocurilor care rezultă dintr-o creștere a valorii realizabile nete este recunoscută ca o reducere a cheltuielilor în perioada în care are loc reluarea.<sup>2</sup> Cadrul de raportare financiară aplicabil prevede prezentarea politicilor contabile adoptate pentru evaluarea stocurilor, inclusiv formula de determinare a costului utilizată, valoarea oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei și valoarea oricărei reluări a unei reduceri care este recunoscută drept reducere a valorii stocurilor recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei, între altele.<sup>3</sup>

Entitatea nu își desfășoară activitatea într-un sector reglementat.

---

<sup>1</sup> De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 2 *Stocuri*, punctul 9.

<sup>2</sup> De exemplu, IAS 2, punctul 34.

<sup>3</sup> De exemplu, IAS 2, punctul 36.

## Aplicarea ISA 540 (revizuit)

Tabelul de mai jos oferă exemple ilustrative privind înțelegerea de către auditor și abordarea care ar putea fi utilizată în legătură cu dispozițiile selectate din ISA 540 (revizuit). Acesta nu tratează toate dispozițiile din standard. De asemenea, ar putea exista alți factori care sunt relevanți în circumstanțele specifice ale unei misiuni de audit pentru o entitate similară (de exemplu, rabaturile de preț de la furnizori și/sau variația cursurilor de schimb valutare aferente prețurilor bunurilor de import).

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<b>Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe</b>	
<p>13. Atunci când obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, așa cum prevede ISA 315 (revizuit),<sup>6</sup> auditorul trebuie să obțină o înțelegere a aspectelor următoare legate de estimările contabile ale entității. Procedurile auditorului pentru obținerea înțelegerii trebuie efectuate în măsura necesară furnizării unei baze adecvate pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. (A se vedea punctele A19-A22)</p>	<p>Auditorul a efectuat proceduri de evaluare a riscului pentru a înțelege entitatea și mediul său, inclusiv următoarele proceduri asupra estimărilor contabile ale entității ca întreg:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A citit documentele de lucru ale auditului perioadei anterioare și situațiile financiare ale perioadei anterioare;</li> <li>• A analizat minutele ședințelor de consiliu și comitet;</li> <li>• A intervievat persoanele din conducere cu responsabilități adecvate privind situațiile financiare; și</li> <li>• A realizat teste de parcurgere simple în ceea ce privește procesul utilizat de conducere pentru a estima ajustarea.</li> </ul>
<p><i>Entitatea și mediul său</i></p> <p>(a) Tranzacțiile și alte evenimente și condiții ale entității care pot avea ca rezultat necesitatea recunoașterii sau prezentării în situațiile financiare a estimărilor contabile sau modificarea</p>	<p>Auditorul a determinat că valoarea unora dintre aparatele de fotografiat deținute de entitate s-ar putea deprecia. Prin urmare, ar putea fi necesară o ajustare pentru deprecierea stocurilor (adică o estimare contabilă) sau modificarea unei astfel de ajustări pentru a înregistra stocurile depreciate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.</p>

<sup>4</sup> A se consulta materialul relevant privind aplicarea.

<sup>5</sup> Acestea au scopul de a ilustra rezultate posibile pentru acest exemplu – ele nu ilustrează toate rezultatele posibile.

<sup>6</sup> ISA 315 (revizuit), punctele 3, 5-6, 9, 11-12, 15-17 și 20-21

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>estimărilor contabile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare. (A se vedea punctul A23)</p>	
<p>(b) Dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil în legătură cu estimările contabile (inclusiv criteriile de recunoaștere, bazele de evaluare și dispozițiile de prezentare și descriere aferente); și modul în care acestea se aplică în contextul naturii și circumstanțelor entității și ale mediului său, inclusiv felul în care tranzacțiile și alte evenimente sau condiții sunt expuse factorilor de risc inerent sau sunt afectate de aceștia. (A se vedea punctele A24-A25)</p>	<p>În legătură cu stocurile și deprecierea, auditorul a înțeles cadrul de raportare financiară aplicabil citind standardele de contabilitate aplicabile.</p> <p>În legătură cu modul în care se aplică dispozițiile din cadru în contextul entității auditate și modul în care sunt afectate acestea de factori de risc inerent, auditorul:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A obținut o înțelegere privind sectorul comerțului cu amănuntul de aparate de fotografiat și condițiile de comercializare de la începutul perioadei auditate până la momentul actual studiind publicații specializate;</li> <li>• A intervievat persoanele din conducere responsabile de întocmirea situațiilor financiare, controlul stocurilor, achiziționarea și comercializarea produselor; și</li> <li>• A realizat teste de parcurgere simple în ceea ce privește procesul utilizat de conducere pentru a estima ajustarea.</li> </ul> <p>Auditorul a determinat că aplicarea dispozițiilor din cadrul de raportare financiară aplicabil relevant pentru ajustarea aplicată de entitate pentru deprecierea stocurilor ar trebui să fie simplă. Natura și circumstanțele activității înseamnă că estimarea ajustării și prezentarea informațiilor aferente privind deprecierea stocurilor nu necesită metode complexe sau modelare matematică. Factorii de risc inerent relevanți includ incertitudinea estimării aferentă condițiilor de piață și impactului posibil asupra stabilirii prețurilor aparatelor de fotografiat, precum și subiectivitatea ipotezelor conducerii la estimarea ajustării în conformitate cu dispozițiile din cadrul de raportare financiară.</p> <p><i>[Notă: Evaluarea riscului inerent este tratată la punctul 16 din ISA 540 (revizuit) de mai jos.]</i></p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>(c) Factorii de reglementare relevanți pentru estimările contabile ale entității, inclusiv, după caz, cadrele de reglementare legate de supravegherea prudentțială. (A se vedea punctul A26)</p>	<p>După ce și-a analizat propriile cunoștințe, îndrumările disponibile pentru acest sector de activitate și discuțiile pe care le-a avut cu conducerea, auditorul a determinat că nu există factori de reglementare relevanți pentru ajustarea aplicată de entitate pentru deprecierea stocurilor.</p>
<p>(d) Natura estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente despre care auditorul preconizează că vor fi incluse în situațiile financiare ale entității, pe baza înțelegerii de către acesta a aspectelor de la punctul 13 literele (a)-(c) de mai sus. (A se vedea punctul A27)</p>	<p>Auditorul a obținut această înțelegere pe baza rezultatelor procedurilor efectuate ca răspuns la punctul 13 literele (a)-(c) de mai sus, identificând necesitatea unei ajustări pentru deprecierea stocurilor.</p> <p>Auditorul a determinat natura preconizată a estimării contabile și prezentările de informații aferente care trebuie incluse în situațiile financiare ale entității în conformitate cu dispozițiile privind ajustarea pentru deprecierea stocurilor stabilite în cadrul de raportare financiară aplicabil (adică determinarea celei mai mici valori dintre cost și valoarea realizabilă netă conform IAS 2). Înțelegerea prezentărilor de informații din situațiile financiare ale perioadei anterioare referitoare la ajustarea aplicată de entitate pentru deprecierea stocurilor a ajutat, de asemenea, la formarea acestei așteptări.</p>
<p><i>Controlul intern al entității</i></p> <p>(e) Natura și amploarea supravegherii și guvernantei pe care entitatea le-a stabilit asupra procesului de raportare financiară al conducerii relevant pentru estimările contabile. (A se vedea punctele A28-A30)</p>	<p>Auditorul a determinat prin observare și interviuri că proprietarul întreprinderii este implicat în activitățile zilnice și supraveghează angajații responsabili de stocuri și contabilul, care estimează ajustarea pentru deprecierea stocurilor.</p>
<p>(f) Modul în care conducerea identifică necesitatea unor aptitudini sau cunoștințe specializate legate de estimările contabile și modul în care le aplică,</p>	<p>Auditorul a determinat prin interviuri că, potrivit conducerii, nu sunt necesare aptitudini sau cunoștințe specializate în afara celor deținute de aceasta, deoarece conducerea cunoaște în profunzime produsele pe care le comercializează și monitorizează evoluțiile pieței.</p>



Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
inclusiv cu privire la utilizarea unui expert al conducerii. (A se vedea punctul A31)	
(g) Modul în care procesul entității de evaluare a riscului identifică și tratează riscurile legate de estimările contabile. (A se vedea punctele A32-A33)	Auditorul a determinat că în cadrul conducerii nu există un proces formal de evaluare a riscurilor și consideră că acest lucru nu este ceva neobișnuit pentru o întreprindere de natura și dimensiunile acestea.
<p>(h) Sistemul informațional al entității așa cum se raportează la estimările contabile, inclusiv:</p> <p>(i) Clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile care sunt semnificative pentru situațiile financiare și care generează necesitatea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente sau modificări ale acestora; și (A se vedea punctele A34-A35)</p> <p>(ii) Pentru astfel de estimări contabile și prezentări de informații aferente, modul în care conducerea:</p> <p>a. Identifică metodele, ipotezele sau sursele de date relevante care sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, precum și necesitatea modificării acestora, inclusiv felul în care conducerea: (A se vedea punctele A36-A37)</p>	<p>Auditorul a determinat că fiecare aparat de fotografiat are un număr de serie și istoricul său poate fi urmărit până la factura de cumpărare. Costul poate fi identificat în mod specific pentru fiecare aparat de fotografiat. Costul este înregistrat de sistemul contabil atunci când sunt primite bunurile.</p> <p>La determinarea evaluării ajustării pentru deprecierea stocurilor, conducerea își folosește raționamentul și experiența în domeniu, precum și condițiile de comercializare curente ale propriei întreprinderi și cunoștințele privind prețurile și reducerile concurenților, pentru a identifica modelele și categoriile de aparate de fotografiat pentru care ar putea exista stocuri cu mișcare lentă și pentru a stabili o valoare realizabilă estimată corespunzătoare pentru acele aparate.</p> <p>Un angajat cu mai puțină experiență, supravegheat de conducere, păstrează o foaie de calcul actualizată săptămânal pentru a înregistra prețurile stabilite de concurenți pentru diferitele modele de aparate de fotografiat. Aceasta include alți comercianți cu amănuntul de pe o rază de 30 km și o selecție de website-uri pentru alți comercianți care vor oferi aparatele de fotografiat spre vânzare cu garanții oficiale de la intermediarii locali ai producătorilor. (Aparatele de fotografiat pot fi obținute online fără garanție oficială. Totuși, conducerea recunoaște că nu poate concura din punctul de vedere al prețului cu acești comercianți și nu îi include în datele colectate.)</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>i. Selectează sau proiectează și aplică metodele utilizate, inclusiv utilizarea modelelor; (A se vedea punctele A38-A39)</p> <p>ii. Selectează ipotezele care vor fi utilizate, inclusiv analizarea alternativelor, și identifică ipotezele semnificative; și (A se vedea punctele A40-A43)</p> <p>iii. Selectează datele care vor fi utilizate; (A se vedea punctul A44)</p> <p>b. Înțelege gradul de incertitudine a estimării, inclusiv prin analizarea intervalului de rezultate posibile ale evaluării; și (A se vedea punctul A45)</p> <p>c. Tratează incertitudinea estimării, inclusiv selectarea unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare. (A se vedea punctele A46-A49)</p>	<p>În legătură cu incertitudinea estimării, auditorul a determinat că valorile reducerilor care vor fi oferite și măsura în care ar putea fi necesară creșterea eșalonată a acestora pentru a vinde în cele din urmă toate stocurile deținute la finalul anului și pentru a nu fi nevoie de casarea acestora sunt analizate de conducere. Raționamentul conducerii cu privire la cât de mari să fie reducerile aplicate modelelor de aparate de fotografiat se bazează pe experiența sa referitoare la ce modele de aparate înregistrează vânzări curente bune sau slabe, precum și pe experiența sa privind aplicarea unor reduceri mari pentru elementele anterioare cu mișcare lentă, atât de către propria întreprindere, cât și de către concurență. Deciziile cu privire la reduceri sunt convenite cu proprietarul întreprinderii și înregistrate în foaia de calcul. Deprecierile stocurilor sunt recunoscute atunci când modelelor de aparate de fotografiat li se aplică reduceri astfel încât valoarea realizabilă netă să fie redusă la o valoare mai mică decât costul.</p> <p>Conducerea nu are nevoie de modele pentru a estima valorile și nici nu utilizează astfel de modele.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>(i) Activitățile de control relevante pentru auditul asupra procesului conducerii de realizare a estimărilor contabile așa cum este descris la punctul 13 litera (h) subpunctul (ii). (A se vedea punctele A50-A54)</p>	<p>Există activități de control, dar acestea sunt relativ limitate ca natură.</p> <p>Datele referitoare la prețurile concurenților pentru foaia de calcul sunt colectate de un angajat cu mai puțină experiență. „Caracterul rezonabil” al acestora este revizuit de conducere (pe baza propriilor cunoștințe și a propriei experiențe), aceasta verificând, de asemenea, personal un eșantion de prețuri, inclusiv prețurile care par neconcordante cu tiparul general preconizat.</p> <p>Proprietarul este implicat îndeaproape în determinarea nivelurilor reducerilor care vor fi oferite din prețurile de vânzare și în realizarea ajustării în cazul în care valoarea de revânzare estimată este mai mică decât costul, iar aprobarea finală îi aparține.</p> <p>Contabilul utilizează evidențele privind stocurile, inclusiv cantitățile și prețurile plătite pentru elementele deținute, și reducerile convenite de conducere pentru a calcula valorile stocurilor pentru situațiile financiare. Acuratețea și exhaustivitatea acestora sunt revizuite de proprietar.</p>
<p>(j) Modul în care conducerea revizuieste rezultatul (rezultatele) estimărilor contabile anterioare și reacționează la rezultatele acelei revizui.</p>	<p>Conducerea nu revizuieste formal rezultatul efectiv al estimărilor contabile anterioare. Aceasta are un proces continuu pentru revizuirea reducerilor pe care le consideră necesare, încercând să aplice reducerea minimă și crescând această reducere în timp dacă este necesar pentru îndeplinirea obiectivelor de vânzări.</p>
<p>14. Auditorul trebuie să revizuiască rezultatul estimărilor contabile anterioare sau, după caz, reestimarea lor ulterioară pentru a facilita identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă din perioada curentă. La determinarea naturii și amplitudinii acestei revizui, auditorul trebuie să ia în calcul caracteristicile estimărilor contabile. Revizuirea nu este menită să pună la îndoială raționamentele legate de estimările</p>	<p>Pe baza unei revizui a prețurilor de vânzare reale în comparație cu cele estimate la finalul anilor anteriori, auditorul a stabilit că diferența dintre ajustarea realizată și prețurile de vânzare reale se încadrează de obicei în pragul de semnificație.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
contabile aferente perioadei anterioare, care erau adecvate în baza informațiilor disponibile la momentul la care au fost făcute. (A se vedea punctele A55-A60)	
15. Cu privire la estimările contabile, auditorul trebuie să stabilească dacă echipa misiunii necesită aptitudini sau cunoștințe specializate pentru a efectua procedurile de evaluare a riscurilor, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, pentru a proiecta și a efectua proceduri de audit ca reacție la acele riscuri sau pentru a evalua probele de audit obținute. (A se vedea punctele A61-A63)	Auditorul a determinat că nu erau necesare aptitudini specializate.
<b>Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă</b>	
<p>16. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă legate de o estimare contabilă și de prezentările de informații aferente la nivel de aserțiune, așa cum prevede ISA 315 (revizuit),<sup>7</sup> auditorul trebuie să evalueze separat riscul inerent și riscul de control. La identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și la evaluarea riscului inerent, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele: (A se vedea punctele A64-A71)</p> <p>(a) Gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării; și (A se vedea punctele A72-A75)</p>	<p>Auditorul a apreciat că riscul de denaturare semnificativă inerent evaluării ajustării este moderat, ținând cont de aprecierile conform cărora:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estimarea ajustării face obiectul unei incertitudini a estimării moderate. Această apreciere se bazează pe perioada de previziune relativ redusă și pe soldul stocurilor, preconizându-se că majoritatea stocurilor existente la final de an vor fi vândute în termen de 6 luni;</li> <li>• Impactul subiectivității conducerii și al posibilelor modificări ale condițiilor de piață care nu reflectă ipotezele conducerii ar putea avea un efect moderat;</li> <li>• Există surse de date independente pentru stabilirea prețurilor pe care conducerea le utilizează ca parte a metodei sale;</li> </ul>

<sup>7</sup> ISA 315 (revizuit), punctele 25 și 26

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>(b) Gradul în care următoarele aspecte sunt afectate de complexitate, subiectivitate sau de alți factori de risc inerent: (A se vedea punctele A76-A79)</p> <p>(i) Selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor și datelor în realizarea estimării contabile; sau</p> <p>(ii) Selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicarea metodei utilizate de conducere pentru a calcula o estimare punctuală pentru ajustare este relativ simplă; și</li> <li>• Prezentările de informații aferente prevăzute sunt limitate și ușor de determinat din aplicarea metodei.</li> </ul> <p>Auditorul a apreciat riscul de control ca fiind ridicat, deoarece controalele entității sunt limitate și nu sunt proiectate în așa fel încât să trateze riscul de denaturare semnificativă rezultată din utilizarea unor ipoteze privind viitorul care se dovedesc a fi incorecte. Ținând cont de simplitatea relativă a metodei utilizate de conducere, de natura și disponibilitatea datelor utilizate și de natura limitată a celorlalte controale aplicate de entitate, auditorul a determinat că o abordare în întregime de fond este cea mai adecvată.</p>
<p>17. Auditorul trebuie să stabilească dacă oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate în conformitate cu punctul 16 este, conform raționamentului auditorului, un risc semnificativ.<sup>8</sup> Dacă auditorul a determinat că există un risc semnificativ, acesta trebuie să înțeleagă controalele entității, inclusiv activitățile de control, relevante pentru acel risc.<sup>9</sup> (A se vedea punctul A80)</p>	<p>Ținând cont de înțelegerea obținută cu privire la întreprindere și la condițiile de piață curente, auditorul nu a considerat că riscul de denaturare semnificativă al evaluării ajustării pentru deprecierea stocurilor este un risc semnificativ.</p>
<b>Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă</b>	
<p>18. Așa cum prevede ISA 330,<sup>10</sup> procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să răspundă riscurilor evaluate de denaturare semnificativă</p>	<p>Auditorul a determinat că cele mai adecvate proceduri de audit subsecvente erau în primul rând testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă, precum și obținerea de probe de audit din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului.</p>

<sup>8</sup> ISA 315 (revizuit), punctul 27

<sup>9</sup> ISA 315 (revizuit), punctul 29

<sup>10</sup> ISA 330, punctele 6-15 și 18

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>la nivel de aserțiune,<sup>11</sup> luând în considerare motivele care stau la baza evaluării acelor riscuri. Procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să includă una sau mai multe dintre următoarele abordări:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Obținerea de probe de audit din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului (A se vedea punctul 21);</li> <li>(b) Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă (a se vedea punctele 22-27); sau</li> <li>(c) Determinarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare a(l) auditorului (a se vedea punctele 28-29).</li> </ul> <p>Procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să ia în considerare faptul că, cu cât riscul de denaturare semnificativă evaluat este mai mare, cu atât probele de audit trebuie să fie mai elocvente.<sup>12</sup> Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de audit subsecvente într-o manieră care să nu încline spre obținerea de probe de audit coroborative sau spre excluderea probelor de audit care ar putea fi contradictorii. (A se vedea punctele A81-A84)</p>	<p>Auditorul a concluzionat că nu era necesară elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare, sub rezerva rezultatului procedurilor de audit subsecvente în legătură cu punctul 18 litera (b).</p>

<sup>11</sup> ISA 330, punctele 6-7 și 21

<sup>12</sup> ISA 330, punctul 7 litera (b)

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p><i>Obținerea probelor de audit din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului</i></p> <p>21. Atunci când procedurile de audit subsecvente ale auditorului includ obținerea de probe de audit din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului, acesta trebuie să evalueze dacă astfel de probe de audit sunt suficiente și adecvate pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă legate de estimarea contabilă, luând în considerare faptul că modificările circumstanțelor și ale altor condiții relevante care au loc între data evenimentului și data evaluării pot afecta relevanța acestor probe de audit în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. (A se vedea punctele A91-A93)</p>	<p>Pentru gamele de aparate de fotografiat profesionale, destinate amatorilor și compacte, auditorul a analizat fiecare model de aparat pentru a le identifica pe cele care ar putea avea stocuri cu mișcare lentă, ținând cont de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vânzările din anul respectiv pentru fiecare aparat;</li> <li>• Stocul la finalul anului;</li> <li>• Vânzările dintre finalul anului și data testului, inclusiv nivelurile oricăror reduceri; și</li> <li>• Stocurile la data testului.</li> </ul> <p>Au fost obținute, din alte elemente ale auditului, suficiente probe de audit adecvate privind vânzările din decursul anului și nivelurile stocurilor de la finalul anului. Auditorul a proiectat și a efectuat proceduri de fond pentru a obține suficiente probe de audit adecvate despre vânzări și reduceri după finalul anului. Acestea au furnizat probe că ajustarea pentru deprecierea aparatelor de fotografiat vândute de la finalul anului nu a fost denaturată semnificativ. De asemenea, auditorul a determinat că entitatea deține încă aparate de fotografiat care erau în stoc la finalul anului și pentru care ajustarea pentru depreciere aferentă este semnificativă.</p>
<p><i>Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă</i></p> <p>22. Atunci când testează modul în care conducerea a realizat estimarea contabilă, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să includă proceduri, proiectate și efectuate în conformitate cu punctele 23-26, pentru obținerea de suficiente probe de audit adecvate privind riscurile de denaturare semnificativă legate de: (A se vedea punctul A94)</p>	<p>Prin intermediul discuțiilor cu conducerea privind abordarea utilizată, auditorul a stabilit că aceasta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Participă la târguri comerciale pentru a se menține la curent cu noile produse care ar putea fi lansate.</li> <li>• Analizează reclamele concurenților pentru a înțelege ce modele de aparate sunt oferite de concurenți la prețuri reduse.</li> <li>• Își utilizează experiența în domeniu pentru a determina cât să aloce pentru a ține cont de scăderea valorii contabile a elementelor cu mișcare lentă.</li> </ul>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>(a) Selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor semnificative și a datelor utilizate de conducere în realizarea estimării contabile; și</p> <p>(b) Modul în care conducerea a selectat estimarea punctuală și a elaborat prezentările de informații aferente legate de incertitudinea estimării.</p>	<p>Aceste discuții au identificat modelele de aparate de fotografiat pentru care conducerea a constituit o ajustare, precum și acele modele de aparate care au fost analizate de conducere, dar pentru care nu s-a constituit o ajustare. Discuțiile au avut la bază și au fost coroborate cu probele de audit din evenimente care au avut loc până la data testării, inclusiv vânzările postbilanțiere, pentru a identifica modelele de aparate cu mișcare lentă și pe cele deja reduse, precum și anunțurile privind dezvoltarea de noi produse importante care ar putea afecta atractivitatea aparatelor de pe stoc la finalul anului.</p>
<p>Metode</p> <p>23. La aplicarea dispozițiilor de la punctul 22, cu privire la metode, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să trateze:</p> <p>(a) Măsura în care metoda selectată este adecvată în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de metoda utilizată în perioadele anterioare sunt adecvate; (A se vedea punctele A95, A97)</p> <p>(b) Măsura în care raționamentele făcute în selectarea metodei indică un posibil subiectivism al conducerii; (A se vedea punctul A96)</p> <p>(c) Măsura în care calculele sunt aplicate în conformitate cu metoda și sunt precise din punct de vedere matematic;</p> <p>(d) Atunci când aplicarea de către conducere a metodei implică o modelare complexă, măsura</p>	<p>Auditorul a concluzionat că metoda conducerii este adecvată pentru a determina dacă valoarea realizabilă netă este mai mică decât costul și pentru ce modele de aparate de fotografiat constituie o ajustare în conformitate cu dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil. Auditorul a concluzionat, de asemenea, că raționamentele conducerii în selectarea metodei nu au indicat un posibil subiectivism al acesteia, deoarece metoda conducerii este o practică obișnuită în domeniu, iar auditorul a fost de acord că ea este adecvată circumstanțelor.</p> <p>Au fost concepute și efectuate proceduri de fond care au furnizat probe conform cărora calculele aplicate în cadrul metodei au fost corecte din punct de vedere matematic.</p> <p>Metoda nu implică modelare matematică.</p> <p>Au fost concepute și efectuate proceduri de fond care au furnizat probe privind păstrarea la aplicarea metodei a integrității ipotezelor conducerii și a datelor utilizate.</p>



Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>în care raționamentele au fost aplicate consecvent și măsura în care, atunci când este aplicabil: (A se vedea punctele A98-A100)</p> <p>(i) Proiectarea modelului îndeplinește obiectivul de evaluare al cadrului de raportare financiară aplicabil, este adecvată în circumstanțele date și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de modelul utilizat în perioada anterioară sunt adecvate în circumstanțele date; și</p> <p>(ii) Ajustările rezultatului modelului sunt consecvente cu obiectivul de evaluare al cadrului de raportare financiară aplicabil și sunt adecvate în circumstanțele date; și</p> <p>(e) Măsura în care integritatea ipotezelor semnificative și a datelor a fost menținută pe parcursul aplicării metodei. (A se vedea punctul A101)</p>	
<p>Ipoteze semnificative</p> <p>24. La aplicarea dispozițiilor de la punctul 22, cu privire la ipotezele semnificative, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să trateze:</p> <p>(a) Măsura în care ipotezele semnificative sunt adecvate în contextul cadrului de raportare</p>	<p>Auditorul a identificat ca ipoteze semnificative utilizate de conducere și de proprietar următoarele: nivelurile reducerilor deja aplicate sau care vor fi aplicate în viitor le vor permite să vândă stocurile, în timp, la prețurile planificate; lansările cunoscute de produse noi nu îi vor împiedica să vândă stocurile cu nivelurile de reduceri existente sau pe care planifică să le aplice; și nu vor exista alte noi lansări de produse, necunoscute, sau modificări ale condițiilor de piață care ar putea să afecteze semnificativ vânzările stocurilor de la final de an.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>financiară aplicabil și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de perioadele anterioare sunt adecvate; (A se vedea punctele A95, A102-A103)</p> <p>(b) Măsura în care raționamentele făcute în selectarea ipotezelor semnificative indică un posibil subiectivism al conducerii; (A se vedea punctul A96)</p> <p>(c) Măsura în care ipotezele semnificative sunt consecvente între ele și cu cele utilizate în alte estimări contabile, sau cu ipoteze conexe utilizate în alte sfere ale activității entității, pe baza cunoștințelor auditorului obținute în decursul auditului; și (A se vedea punctul A104)</p> <p>(d) Acolo unde este cazul, măsura în care conducerea are intenția de a întreprinde anumite acțiuni și are capacitatea de a face acest lucru. (A se vedea punctul A105)</p>	<p>Ținând cont de rezultatele procedurilor efectuate pentru a obține probe din evenimentele care au avut loc până la data raportului auditorului (a se vedea mai sus) și de cele ale procedurilor suplimentare concepute și efectuate pentru a obține probe despre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comparațiile cu tendințele anilor anteriori; și</li> <li>• Analizarea revistelor și website-urilor de fotografie pentru informații relevante pentru modelele de aparate de fotografiat, auditorul a determinat că: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Ipotezele sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și sunt consecvente cu baza ipotezelor utilizate în anii anteriori. Acestea sunt, de asemenea, consecvente cu ipotezele utilizate pentru bugetul anului următor.</li> <li>○ Motivele conducerii pentru reduceri planificate diferite pentru modele de aparate diferite (sau modele de aparate care au o varietate de caracteristici, de exemplu, culori diferite) par să fie rezonabile.</li> <li>○ Au existat probe privind un posibil subiectivism al conducerii față de subevaluarea ajustării în legătură cu două modele de aparate, acestea fiind verificate prin teste suplimentare (a se vedea mai jos).</li> <li>○ Pentru modelele de aparate care alcătuiesc ajustarea pentru deprecierea stocurilor există probe că, deopotrivă, conducerea încearcă și reușește să vândă acele aparate la prețul redus și, pentru acele modele de aparate, nu par să fie necesare reduceri de preț suplimentare.</li> </ul> </li> </ul>
<p>Date</p> <p>25. La aplicarea dispozițiilor de la punctul 22, cu privire la date, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să trateze:</p>	<p>Auditorul a apreciat că datele utilizate de conducere sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară. Procedurile proiectate și efectuate au furnizat probe că datele sunt relevante, fiabile și înțelese corespunzător de conducere, inclusiv că:</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>(a) Măsura în care datele sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de perioadele anterioare sunt adecvate (A se vedea punctele A95, A106);</p> <p>(b) Măsura în care raționamentele făcute în selectarea datelor indică un posibil subiectivism al conducerii; (A se vedea punctul A96)</p> <p>(c) Măsura în care datele sunt relevante și credibile în circumstanțele date; și (A se vedea punctul A107)</p> <p>(d) Măsura în care datele au fost înțelese sau interpretate în mod adecvat de către conducere, inclusiv în ceea ce privește termenele contractuale. (A se vedea punctul A108)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cifrele aferente vânzărilor și stocurilor sunt în concordanță cu registrele entității, despre care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate din alte proceduri efectuate.</li> <li>• Datele referitoare la prețul inițial sunt în concordanță cu sumele facturate și plătite furnizorilor.</li> <li>• Informațiile privind prețurile stabilite de concurență din foaia de calcul utilizată de conducere în realizarea ipotezelor și planificarea reducerilor sunt în concordanță cu reclamele din magazine și de pe website-uri.</li> <li>• Cunoștințele conducerii cu privire la noile modele de aparate de fotografiat planificate să intre pe piață sunt susținute de informații de la producători.</li> <li>• Nu există dovezi privind un posibil subiectivism al conducerii în selectarea surselor de date.</li> </ul>
<p>Selectarea de către conducere a unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente legate de incertitudinea estimării</p> <p>26. La aplicarea dispozițiilor de la punctul 22, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să trateze măsura în care, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, conducerea a luat măsurile adecvate pentru:</p> <p>(a) A înțelege incertitudinea estimării; și (A se vedea punctul A109)</p>	<p>Auditorul a înțeles că prezentarea politicii contabile este prevăzută de cadrul de raportare financiară aplicabil, însă, pentru o întreprindere de natura și dimensiunile acestea, nu se prevede prezentarea informațiilor privind incertitudinea estimării sau factorii care o afectează.</p> <p>Auditorul a concluzionat că, pentru majoritatea modelelor de aparate pentru care se impune o ajustare, stocurile sunt păstrate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă pe baza metodei utilizate de conducere. Conducerea nu a întocmit o serie de rezultate posibile pentru a acoperi variațiile posibile ale reducerilor care ar putea fi aplicate în final, deoarece consideră că astfel de variații, dacă vor exista, vor fi limitate și nu vor avea efecte semnificative.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
<p>(b) A trata incertitudinea estimării prin selectarea unei estimări punctuale adecvate și prin elaborarea prezentărilor de informații aferente legate de incertitudinea estimării. (A se vedea punctele A110-A114)</p>	<p>Auditorul a determinat că, cu două excepții, conducerea a luat în considerare în mod consecvent prețurile concurenților la înțelegerea incertitudinii estimării.</p> <p>Auditorul a efectuat o analiză a sensibilității cu privire la prețuri pentru un eșantion de modele de aparate de fotografiat și a concluzionat că prezumția conducerii că astfel de variații, dacă vor exista, vor fi limitate și nu vor avea efecte semnificative era rezonabilă.</p>
<p>27. Atunci când, conform raționamentului auditorului bazat pe probele de audit obținute, conducerea nu a luat măsurile adecvate pentru a înțelege sau a trata incertitudinea estimării, auditorul trebuie: (A se vedea punctele A115-A117)</p> <p>(a) Să solicite conducerii să efectueze proceduri suplimentare pentru a înțelege incertitudinea estimării sau pentru a o trata prin reconsiderarea estimării punctuale selectate de conducere sau prin luarea în considerare a furnizării unor prezentări de informații suplimentare legate de incertitudinea estimării și să evalueze răspunsul (răspunsurile) conducerii în conformitate cu punctul 26;</p> <p>(b) Dacă auditorul stabilește că răspunsul conducerii la solicitarea sa nu tratează suficient incertitudinea estimării, în măsura în care este posibil, să elaboreze o estimare punctuală sau un interval de estimare a(l) auditorului în conformitate cu punctele 28-29; și</p>	<p>Auditorul a identificat și a confirmat cu conducerea două modele de aparate de fotografiat care erau vândute de competitori la un preț mai mic decât prețul redus stabilit de conducere și care nu erau incluse în ajustarea aplicată de conducere pentru deprecierea stocurilor. Pentru aceste modele, auditorul a concluzionat că evaluarea realizată de conducere a fost prea optimistă, deoarece niciunul dintre aceste modele specifice nu a mai fost vândut de peste o lună și părea probabil să fie necesară aplicarea unei reduceri suplimentare.</p> <p>În ceea ce privește aceste două modele de aparate de fotografiat, auditorul a discutat cu conducerea motivele pentru ajustare și constatările auditorului. Ca urmare, conducerea a fost de acord să realizeze ajustări pentru aceste modele de aparate.</p> <p>Ținând cont de analiza sensibilității realizată de auditor pentru prețurile stabilite pentru un eșantion de alte aparate (a se vedea mai sus), auditorul a concluzionat că această constatare nu constituie o deficiență semnificativă în controlul intern și că nu este necesară efectuarea unor proceduri suplimentare de către conducere.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>4</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>5</sup>
(c) Să evalueze dacă există o deficiență în controlul intern și, dacă da, să o comunice în conformitate cu ISA 265. <sup>13</sup>	

---

<sup>13</sup> ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanța și către conducere*

## **Exemplul 2 – Aplicarea anumitor aspecte din ISA 540 (revizuit) în cazul unei ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale**

### **Context**

Entitatea produce și vinde, la nivel global, aparate de fotografiat compacte cu prețuri scăzute până la moderate. Activitățile de producție ale entității sunt localizate pe un singur teritoriu, dar produsele sunt vândute către clienți și distribuitori din străinătate. Pe parcursul perioadei au continuat să aibă loc modificări importante cu efecte nefavorabile asupra entității, deoarece îmbunătățirea aparatelor de fotografiat integrate în telefoanele mobile conduce la scăderea volumului vânzărilor și a prețurilor aparatelor de fotografiat compacte, punând presiune asupra veniturilor și profitabilității entității. Conducerea a identificat condițiile de piață nefavorabile ca pe un indiciu că valoarea contabilă a imobilizărilor corporale ale entității utilizate pentru producția de aparate de fotografiat compacte ar putea fi depreciată și, prin urmare, la finalul perioadei, conducerea a estimat valoarea recuperabilă a elementelor de imobilizări corporale.

Cadrul de raportare financiară aplicabil se bazează pe standardele internaționale de contabilitate și prevede ca entitatea să estimeze valoarea recuperabilă a unui activ cu o durată de viață utilă finită atunci când există un indiciu că activul ar putea fi depreciat la finalul perioadei.<sup>14</sup> Valoarea recuperabilă a unui activ este evaluată la cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile asociate cedării și valoarea sa de utilizare.<sup>15</sup> Dacă valoarea recuperabilă a activului este mai mică decât valoarea contabilă a acestuia, se reduce valoarea contabilă a activului, reducerea fiind recunoscută drept pierdere din depreciere.<sup>16</sup> IAS 36 prevede o serie de prezentări de informații, inclusiv informații despre evenimentele și circumstanțele care au condus la depreciere, și elemente ale metodelor utilizate pentru estimarea valorii recuperabile, între altele.

Entitatea nu își desfășoară activitatea într-un sector reglementat.

---

<sup>14</sup> IAS 36 *Deprecierea activelor*, punctul 9

<sup>15</sup> IAS 36, punctul 18

<sup>16</sup> IAS 36, punctul 59

## Aplicarea ISA 540 (revizuit)

Tabelul de mai jos oferă exemple ilustrative privind înțelegerea de către auditor și abordarea care ar putea fi utilizată în legătură cu dispozițiile selectate din ISA 540 (revizuit). Exemplul nu tratează toate dispozițiile din standard. În plus, alte evenimente, alte condiții sau alți factori pot avea relevanță în circumstanțele specifice ale unei misiuni, fiind necesară, de asemenea, luarea în considerare a acestora.

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<b>Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe</b>	
<p>13. Atunci când obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, așa cum prevede ISA 315 (revizuit),<sup>19</sup> auditorul trebuie să obțină o înțelegere a aspectelor următoare legate de estimările contabile ale entității. Procedurile auditorului pentru obținerea înțelegerii trebuie efectuate în măsura necesară furnizării unei baze adecvate pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. (A se vedea punctele A19-A22)</p>	<p>Auditorul a efectuat următoarele proceduri de evaluare a riscului pentru a înțelege entitatea și mediul său, inclusiv următoarele proceduri asupra estimărilor contabile ale entității ca întreg:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A citit documentele de lucru ale auditului perioadei anterioare și situațiile financiare ale perioadei anterioare;</li> <li>• A analizat minutele ședințelor de consiliu și comitet;</li> <li>• A intervievat persoanele din conducere cu responsabilități adecvate privind situațiile financiare;</li> <li>• A realizat analize privind evaluarea riscurilor;</li> <li>• A parcurs procesele utilizate de conducere pentru identificarea necesității estimărilor contabile și realizarea acestora; și</li> <li>• A utilizat cunoștințele auditorului cu privire la sectorul de activitate al entității, inclusiv pe cele obținute prin auditarea altor entități din domeniul producției de aparate de fotografiat și prin studierea publicațiilor specializate și a informațiilor publice emise de alți producători.</li> </ul>

<sup>17</sup> A se consulta materialul relevant privind aplicarea.

<sup>18</sup> Acestea au scopul de a ilustra rezultate posibile pentru acest exemplu – ele nu ilustrează toate rezultatele posibile.

<sup>19</sup> ISA 315 (revizuit), punctele 3, 5-6, 9, 11-12, 15-17 și 20-21

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p><i>Entitatea și mediul său</i></p> <p>(a) Tranzacțiile și alte evenimente și condiții ale entității care pot avea ca rezultat necesitatea recunoașterii sau prezentării în situațiile financiare a estimărilor contabile sau modificarea estimărilor contabile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare. (A se vedea punctul A23)</p>	<p>În urma efectuării procedurilor de evaluare a riscului, auditorul a constatat o accelerare a condițiilor de piață nefavorabile în perioada curentă, în principal ca urmare a creșterii pătrunderii pe piață a telefoanelor mobile accesibile cu specificații îmbunătățite în ceea ce privește aparatele de fotografiat integrate. Prin urmare, veniturile și câștigurile entității nu au atins țintele bugetare, în ciuda unei reduceri bugetate față de nivelurile perioadei anterioare, ceea ce a afectat mai multe estimări, între care și evaluarea imobilizărilor corporale.</p>
<p>(b) Dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil în legătură cu estimările contabile (inclusiv criteriile de recunoaștere, bazele de evaluare și dispozițiile de prezentare și descriere aferente); și modul în care acestea se aplică în contextul naturii și circumstanțelor entității și ale mediului său, inclusiv felul în care tranzacțiile și alte evenimente sau condiții sunt expuse factorilor de risc inerent sau sunt afectate de aceștia. (A se vedea punctele A24-A25)</p>	<p>Auditorul a obținut o înțelegere a dispozițiilor detaliate ale cadrului de raportare financiară aplicabil prin studierea IAS 36 și a îndrumărilor și ghidurilor de practică asociate elaborate de firma auditorului.</p> <p>IAS 36 impune entității să evalueze, la finalul fiecărei perioade de raportare, măsura în care există vreun indiciu că imobilizările corporale ar putea fi depreciate și, dacă există un astfel de indiciu, să estimeze valoarea recuperabilă a activelor și să determine dacă valoarea contabilă depășește valoarea recuperabilă estimată. IAS 36 definește valoarea recuperabilă ca fiind cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar minus costurile asociate cedării și valoarea sa de utilizare. IAS 36 prevede, de asemenea, o serie de prezentări de informații conexe atunci când se recunoaște o pierdere din depreciere, inclusiv raționamentele și estimările implicate în calcularea deprecierei.</p> <p>În plus, IAS 1<sup>20</sup> solicită prezentarea informațiilor privind ipotezele utilizate de conducere în ceea ce privește viitorul și alte cauze importante ale incertitudinii estimării la finalul perioadei de raportare care prezintă un risc semnificativ de a provoca o ajustare semnificativă în valorile contabile ale activelor și datorii în următorul exercițiu financiar.</p>

<sup>20</sup> IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*



Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<p>IAS 36 include câteva dispoziții explicite cu privire la modul în care se calculează valoarea recuperabilă (de exemplu, ce elemente specifice trebuie incluse într-un calcul al valorii de utilizare), ceea ce poate limita gradul de subiectivitate implicat în selectarea și aplicarea unei metode la elaborarea estimării.</p> <p>În acest exemplu, conducerea a folosit un model al valorii de utilizare pentru a estima valoarea recuperabilă. De obicei, astfel de modele pot implica ipoteze multiple și pot necesita modelare matematică complexă. Acest lucru generează subiectivitate și susceptibilitate la subiectivismul conducerii în selectarea ipotezelor adecvate, precum și complexitate în elaborarea și aplicarea modelului adecvat.</p> <p>Auditorul a evaluat că prezentările de informații prevăzute de IAS 36 și IAS 1, așa cum sunt relevante pentru estimarea valorii recuperabile a imobilizărilor corporale, nu sunt ele însele deosebit de complexe și nici nu generează niveluri sporite de subiectivitate sau potențial pentru subiectivismul conducerii.</p>
<p>(c) Factorii de reglementare relevanți pentru estimările contabile ale entității, inclusiv, după caz, cadrele de reglementare legate de supravegherea prudențială. (A se vedea punctul A26)</p>	<p>După ce și-a analizat propriile cunoștințe privind domeniul producției de aparate de fotografiat, îndrumările disponibile pentru acest sector de activitate și discuțiile pe care le-a avut cu conducerea, auditorul a determinat că nu există factori de reglementare relevanți pentru estimarea contabilă a entității cu privire la evaluarea imobilizărilor corporale.</p>
<p>(d) Natura estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente despre care auditorul preconizează că vor fi incluse în situațiile financiare ale entității, pe baza înțelegerii de către acesta a aspectelor de la punctul 13 literele (a)-(c) de mai sus. (A se vedea punctul A27)</p>	<p>Auditorul a obținut această înțelegere pe baza rezultatelor procedurilor efectuate ca răspuns la punctul 13 literele (a)-(c) de mai sus.</p> <p>Auditorul a determinat natura preconizată a estimării contabile (evaluarea și deprecierea imobilizărilor corporale) și prezentările de informații care trebuie incluse în situațiile financiare ale entității în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil (adică determinarea valorii recuperabile conform IAS 36) prin:</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Analizarea unui ghid de practică elaborat de firma auditorului care include exemple ilustrative de prezentare și descriere conform celor mai bune practici pentru IAS 1 și IAS 36; și</li> <li>Revizuirea prezentărilor de informații din situațiile financiare aferente perioadei anterioare ale entității în ceea ce privește determinarea de către aceasta a valorii recuperabile a imobilizărilor corporale.</li> </ul>
<p><i>Controlul intern al entității</i></p> <p>(e) Natura și amploarea supravegherii și guvernancei pe care entitatea le-a stabilit asupra procesului de raportare financiară al conducerii relevant pentru estimările contabile. (A se vedea punctele A28-A30).</p>	<p>Auditorul a efectuat proceduri de evaluare a riscurilor pentru a obține o înțelegere a măsurii în care persoanele responsabile cu guvernanta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dețin aptitudinile sau cunoștințele necesare pentru a înțelege caracteristicile unei anumite metode sau unui anumit model de realizare a estimărilor contabile și riscurile asociate acestor estimări – aceasta a inclus evaluarea experienței comitetului de audit al entității, care este relevantă pentru evaluarea deprecierii imobilizărilor corporale;</li> <li>Dețin aptitudinile sau cunoștințele necesare pentru a înțelege măsura în care conducerea a realizat estimările contabile în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil – aceasta a inclus înțelegerea calificărilor relevante ale comitetului de audit, inclusiv dacă acesta cunoaște IAS 36 îndeajuns pentru a înțelege cum s-au conformat estimările conducerii cu dispozițiile din standard;</li> <li>Sunt independente față de conducere, dețin informațiile necesare pentru a evalua la timp modul în care conducerea a realizat estimările contabile ale entității și au autoritatea de a pune la îndoială acțiunile conducerii atunci când acele acțiuni par inadecvate sau nepotrivite – aceasta a inclus inspectarea pachetelor de raportare periodică înaintate de conducere comitetului de audit și evaluarea măsurii în care acestea au inclus informațiile necesare în vederea evaluării estimărilor conducerii, precum și evaluarea interacțiunilor recente dintre comitetul de audit și conducere pentru a determina dacă acesta a pus întrebările relevante despre estimările conducerii;</li> </ul>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Supraveghează procesul conducerii de realizare a estimărilor contabile, inclusiv utilizarea modelelor – aceasta a inclus coroborarea prin intermediul inspecției minutelor și altor comunicări a transmiterii unor pachete de raportare periodică de către conducere către comitetul de audit, precum și a faptului că acele pachete sunt contestate, discutate și aprobate de comitetul de audit; și</li> <li>Supraveghează activitățile de monitorizare întreprinse de conducere – aceasta a inclus o evaluare a implicării comitetului de audit în supravegherea procedurilor de supervizare și revizuire ale conducerii care vizează detectarea și corectarea deficiențelor în proiectarea sau eficacitatea cu care funcționează controalele.</li> </ul>
<p>(f) Modul în care conducerea identifică necesitatea unor aptitudini sau cunoștințe specializate legate de estimările contabile și modul în care le aplică, inclusiv cu privire la utilizarea unui expert al conducerii. (A se vedea punctul A31)</p>	<p>Conducerea a concluzionat că, în scopul testării valorii recuperabile a imobilizărilor corporale, deținea suficiente aptitudini și cunoștințe pentru a selecta și a aplica metode, ipoteze și date adecvate fără a fi nevoie de implicarea unui expert. Auditorul a efectuat proceduri de evaluare a riscurilor pentru a obține o înțelegere a măsurii în care conducerea:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A luat în considerare natura specializată a aspectului care necesită estimarea (indicatori ai deprecierei);</li> <li>A luat în considerare natura complexă a modelelor prevăzute pentru aplicarea dispozițiilor din IAS 36; și</li> <li>A evaluat dacă natura condiției, tranzacției sau evenimentului care impune o estimare contabilă (depreciere) este neobișnuită sau rară.</li> </ul> <p>Auditorul a observat că aceste aspecte au fost luate în considerare de conducere atunci când a realizat propria evaluare a riscurilor asociate estimărilor contabile și a concluzionat că aceasta și-a aplicat aptitudinile sau cunoștințele specializate în mod corespunzător.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>(g) Modul în care procesul entității de evaluare a riscului identifică și tratează riscurile legate de estimările contabile. (A se vedea punctele A32-A33)</p>	<p>Auditorul a efectuat proceduri de evaluare a riscurilor pentru a înțelege procesul de evaluare a riscului utilizat de conducere la nivel general, precum și dacă conducerea întreprinde următoarele acțiuni și, dacă da, cum:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Acordă o atenție specială selectării sau aplicării metodelor, ipotezelor și datelor utilizate în realizarea estimărilor contabile – aceasta a inclus înțelegerea procesului conducerii privind selectarea de metode, ipoteze și date adecvate și evaluarea controalelor de revizuire și a altor activități de control relevante pentru procesul de depreciere în ceea ce privește aparatele de fotografiat compacte;</li> <li>• Monitorizează indicatorii-cheie de performanță (KPI) care pot indica o performanță neașteptată sau inconsecventă comparativ cu performanța istorică sau bugetată ori cu alți factori cunoscuți (de exemplu, modificări ale evenimentelor sau condițiilor) – aceasta a inclus inspectarea probelor privind ședințele periodice ținute de conducere pentru a analiza performanța entității în raport cu KPI și pentru a evalua implicațiile acelor performanțe asupra estimărilor contabile, în special asupra celor elaborate utilizând informații prognozate;</li> <li>• Identifică stimulentele financiare sau de altă natură care pot fi o motivație pentru subiectivism – aceasta a inclus înțelegerea remunerației și a altor stimulente corelate cu rezultatul estimărilor contabile, precum și a controalelor implementate de conducere pentru a detecta potențialele denaturări apărute în estimări ca urmare a subiectivismului;</li> <li>• Monitorizează necesitatea unor schimbări în metodele, ipotezele semnificative sau datele utilizate în realizarea estimărilor contabile – aceasta a inclus citirea minutilor ședințelor de consiliu și comitet pentru a evalua dacă implicațiile asupra raportării financiare ale evenimentelor și condițiilor apărute pe parcursul perioadei și după finalul acesteia au fost luate în considerare de conducere și ce măsuri au fost întreprinse;</li> </ul>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stabilește supravegherea și revizuirea adecvate ale modelelor utilizate în realizarea estimărilor contabile – aceasta a inclus înțelegerea și evaluarea controalelor de revizuire ale conducerii asupra realizării estimărilor contabile, inclusiv modul în care controalele respective tratează utilizarea modelelor;</li> <li>• Implementează un proces prin care se solicită documentarea argumentelor pentru raționamentele semnificative făcute în realizarea estimărilor contabile sau o revizuire independentă a acestor raționamente – aceasta a inclus înțelegerea și evaluarea controalelor de revizuire ale conducerii și a interacțiunilor conducerii cu comitetul de audit, inclusiv a oricăror materiale relevante înaintate spre revizuire comitetului de audit;</li> <li>• Implementează un proces de proceduri de validare periodică a modelului – aceasta a inclus înțelegerea controalelor modificărilor pe care conducerea le-a implementat pentru modificările sau ajustările modelelor sale și inspectarea minutelor ședințelor periodice în care este discutată necesitatea modificării și îmbunătățirii modelelor; și</li> <li>• Ia măsuri pentru a implementa o separare adecvată a sarcinilor între persoanele responsabile pentru activitățile de evaluare a riscurilor și cele responsabile pentru elaborarea estimărilor – aceasta a inclus înțelegerea rolurilor și responsabilităților din procesul de estimare și evaluarea măsurii în care acestea sunt alocate în așa fel încât persoanele care realizează estimarea să fie independente de cele responsabile pentru evaluarea riscurilor, inclusiv pentru controalele prin care se asigură că elaborarea estimărilor face obiectul unei revizuii independente.</li> </ul>
(h) Sistemul informațional al entității așa cum se raportează la estimările contabile, inclusiv:	Auditorul a înțeles în detaliu sistemul informațional al entității atunci când a efectuat procedurile de evaluare a riscurilor în conformitate cu ISA 315 (revizuit). <sup>21</sup> Aceasta a inclus

<sup>21</sup> ISA 315 (revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>(i) Clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile care sunt semnificative pentru situațiile financiare și care generează necesitatea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente sau modificări ale acestora; și (A se vedea punctele A34-A35)</p>	<p>Înțelegerea privind care sisteme și rapoarte sunt utilizate de conducere la elaborarea estimărilor sale privind valoarea recuperabilă a imobilizărilor corporale ale entității.</p>
<p>(ii) Pentru astfel de estimări contabile și prezentări de informații aferente, modul în care conducerea:</p> <p>a. Identifică metodele, ipotezele sau sursele de date relevante care sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, precum și necesitatea modificării acestora, inclusiv felul în care conducerea: (A se vedea punctele A36-A37)</p> <p>i. Selectează sau proiectează și aplică metodele utilizate, inclusiv utilizarea modelelor; (A se vedea punctele A38-A39)</p>	<p>Conducerea a concluzionat că nu poate determina valoarea justă minus costurile asociate cedării pentru active, deoarece nu considera că poate realiza o estimare credibilă a prețului la care ar avea loc o tranzacție reglementată de vânzare a activelor între participanții de pe piață. Prin urmare, conducerea a estimat valoarea recuperabilă a imobilizărilor corporale ale entității folosite în producția de aparate de fotografiat pe baza valorii lor de utilizare. Conducerea a utilizat abordarea pe bază de venit pentru a elabora estimările privind valoarea de utilizare. Entitatea a elaborat un model al fluxurilor de trezorerie actualizate („DCF”). Conducerea a făcut unele modificări la acest model în anul curent pentru a lua în considerare anumite modificări ale produselor și piețelor entității.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>ii. Selectează ipotezele care vor fi utilizate, inclusiv analizarea alternativelor, și identifică ipotezele semnificative; și (A se vedea punctele A40-A43)</p>	<p>Auditorul a determinat că ipotezele aplicate de conducere pentru stabilirea valorii contabile au inclus:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fluxurile de trezorerie viitoare previzionate, inclusiv veniturile și ratele presupuse de creștere a veniturilor, marjele de exploatare, cheltuielile de capital (considerate necesare pentru continuarea utilizării activelor) și cerințele de capital circulant.</li> <li>• Ratele de actualizare determinate pe o bază înainte de impozitare.</li> </ul> <p>În ceea ce privește luarea în considerare a unor fluxuri de trezorerie alternative, auditorul a determinat că au fost avute în vedere de către conducere o serie de surse diferite de piață, rezultate financiare istorice și tendințe de piață. Pentru a stabili rata de actualizare, după analizarea metodelor alternative, conducerea a determinat că metoda care reflecta cel mai bine structura financiară a entității era costul mediu ponderat al capitalului (WACC).</p> <p>Auditorul a observat că abordarea conducerii pentru a determina ce ipoteze reprezintă ipoteze semnificative este de a efectua o analiză a sensibilității pentru a evalua impactul pe care variațiile rezonabile ale ipotezelor le-ar avea asupra calculului estimării punctuale. Ca rezultat, conducerea a identificat că valoarea de utilizare estimată prezenta o sensibilitate semnificativă la variațiile rezonabile în veniturile prognozate, marjele de exploatare previzionate, cheltuielile de capital, cerințele de capital circulant și ipotezele aferente ratei de actualizare. Prin urmare, aceste ipoteze au fost identificate de conducere ca semnificative.</p> <p>Auditorul a considerat că ipotezele semnificative identificate de conducere erau adecvate ținând cont de natura și circumstanțele entității.</p>
<p>iii. Selectează datele care vor fi utilizate; (A se vedea punctul A44)</p>	<p>Auditorul a determinat că următoarele date au fost selectate de conducere pentru a fi utilizate la determinarea valorilor recuperabile ale imobilizărilor corporale ale entității:</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fluxurile de trezorerie istorice și valorile contabile ale activelor la costul istoric pentru perioadele anterioare perioadei de previziune aferente abordării pe bază de venit, selectate deoarece reprezintă informații faptice.</li> <li>• Datele utilizate în bugetele aprobate de persoanele responsabile cu guvernanta, cum ar fi contractele aprobate generatoare de venituri și capacitatea de producție internă și datele din registrul de comenzi, selectate pentru consecvența cu datele utilizate în alte părți ale întreprinderii.</li> <li>• Analiza tendințelor din domeniul aparatelor de fotografiat din surse respectabile, selectate pe baza standardelor convenite ale sectorului de activitate.</li> <li>• Date externe independente: ratele dobânzii, coeficienții beta și ratele fără risc din surse respectabile (de exemplu, agenții guvernamentale, furnizori de date financiare la nivel internațional), selectate pe baza surselor identificate de conducere drept credibile în trecut.</li> </ul>
<p>b. Înțelege gradul de incertitudine a estimării, inclusiv prin analizarea intervalului de rezultate posibile ale evaluării; și (A se vedea punctul A45)</p>	<p>Auditorul a determinat că incertitudinea estimării a fost apreciată de conducere drept ridicată, deoarece estimarea valorii recuperabile depinde de previziuni realizate pentru o perioadă lungă de evaluare și are un interval de rezultate posibile.</p> <p>De asemenea, conducerea a realizat o analiză a sensibilității pentru a identifica intervalul de rezultate ale evaluării posibile în mod rezonabil, ceea ce demonstrează încă o dată nivelul ridicat al incertitudinii estimării.</p>
<p>c. Tratează incertitudinea estimării, inclusiv selectarea unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare. (A se vedea punctele A46-A49)</p>	<p>Auditorul a determinat că pentru valoarea de utilizare a activelor conducerea a stabilit un interval de rezultate de evaluare posibile folosind un model DCF. Conducerea a selectat o estimare punctuală aflată la mijlocul acestui interval, pe baza cunoștințelor sale în ceea ce privește întreprinderea, sectorul de activitate și piețele relevante.</p>



Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<p>Pe lângă prezentarea informațiilor necesare pentru îndeplinirea dispozițiilor din IAS 36, conducerea a elaborat, de asemenea, prezentări de informații care descriu sursele principale ale incertitudinii estimării și includ intervalul de rezultate posibile și ipotezele utilizate la elaborarea aceluși interval, informații specifice despre importanța estimării pentru poziția și performanța financiară ale entității și alte prezentări de informații calitative și cantitative privind expunerea la riscuri conexe și gestionarea acestora.</p>
<p>(i) Activitățile de control relevante pentru auditul asupra procesului conducerii de realizare a estimărilor contabile așa cum este descris la punctul 13 litera (h) subpunctul (ii). (A se vedea punctele A50-A54)</p>	<p>Auditorul a determinat că pentru această estimare contabilă conducerea a proiectat și a implementat mai multe controale relevante, inclusiv următoarele:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conducerea efectuează o revizuire trimestrială a imobilizărilor corporale pentru a evalua posibili indicatori ai deprecierei.</li> <li>• Conducerea revizuieste și aprobă estimările legate de valoarea recuperabilă a imobilizărilor corporale utilizate pentru a fabrica aparate de fotografiat compacte, inclusiv raționamentele privind selectarea metodelor, ipotezelor și datelor adecvate.</li> <li>• Conducerea compară veniturile prognozate cu rezultatele reale și investighează diferențele.</li> </ul> <p>Auditorul a înțeles natura acestor activități de control, a evaluat eficacitatea proiectării controalelor și a determinat dacă acestea au fost implementate pe parcursul perioadei, așa cum prevede ISA 315 (revizuit).</p>
<p>(j) Modul în care conducerea revizuieste rezultatul (rezultatele) estimărilor contabile anterioare și reacționează la rezultatele acelei revizuirii.</p>	<p>Auditorul a determinat că rezultatul estimărilor anterioare ale valorii recuperabile este revizuit de conducere prin revizuirea concretizării / rezultatului ipotezelor aplicate în modelul său DCF pentru evaluarea valorii de utilizare pe care se bazează fluxurile de trezorerie previzionate. Auditorul a observat că, dacă sunt identificate diferențe semnificative, conducerea ia în calcul ajustarea procesului său.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>14. Auditorul trebuie să revizuiască rezultatul estimărilor contabile anterioare sau, după caz, reestimarea lor ulterioară pentru a facilita identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă din perioada curentă. La determinarea naturii și amplitudinii acestei revizui, auditorul trebuie să ia în calcul caracteristicile estimărilor contabile. Revizuirea nu este menită să pună la îndoială raționamentele legate de estimările contabile aferente perioadei anterioare, care erau adecvate în baza informațiilor disponibile la momentul la care au fost făcute. (A se vedea punctele A55-A60)</p>	<p>Auditorul a efectuat o revizuire retroactivă a estimării conducerii cu privire la valoarea recuperabilă la finalul perioadei anterioare, revizuind concretizarea / rezultatul ipotezelor semnificative pe care s-au bazat fluxurile de trezorerie previzionate la finalul perioadei anterioare, inclusiv comparând ipotezele semnificative utilizate în modelul DCF curent al conducerii cu cele utilizate la finalul exercițiului anterior și investigând orice modificări semnificative ale ipotezelor.</p> <p>La efectuarea acestei revizui retroactive, auditorul a analizat dacă au existat indicii ale subiectivismului conducerii în estimarea din perioada anterioară.</p> <p>Nu au fost observate variații semnificative ale ipotezelor și nici nu au fost identificați indicatori ai subiectivismului. Estimările anterioare ale conducerii au fost considerate rezonabile.</p>
<p>15. Cu privire la estimările contabile, auditorul trebuie să stabilească dacă echipa misiunii necesită aptitudini sau cunoștințe specializate pentru a efectua procedurile de evaluare a riscurilor, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, pentru a proiecta și a efectua proceduri de audit ca reacție la acele riscuri sau pentru a evalua probele de audit obținute. (A se vedea punctele A61-A63)</p>	<p>Auditorul a determinat că era necesar să implice specialiștii în evaluare ai firmei în vederea evaluării ratei de actualizare utilizate de conducere în modelul DCF, inclusiv prin compararea cu seturi de date din sectorul de activitate.</p>
<p><b>Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă</b></p>	
<p>16. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă legate de o estimare contabilă și de prezentările de informații aferente la nivel de aserțiune,</p>	<p>Auditorul a apreciat că riscul de denaturare semnificativă inerent evaluării ajustării este moderat, ținând cont de aprecierile sale cu privire la aspectele acoperite la punctul 16 literele (a)-(b). Auditorul a apreciat riscul de control ca fiind scăzut, deoarece controalele</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>așa cum prevede ISA 315 (revizuit),<sup>22</sup> auditorul trebuie să evalueze separat riscul inerent și riscul de control. La identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și la evaluarea riscului inerent, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele: (A se vedea punctele A64-A71)</p> <p>(a) Gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării; și (A se vedea punctele A72-A75)</p>	<p>entitățile sunt bine proiectate și se preconizează că vor trata riscurile de denaturare semnificativă pe baza testării anterioare și a unei evaluări a modificărilor efectuate pe parcursul anului.</p> <p>Auditorul a evaluat <b>incertitudinea estimării</b> asociată estimării contabile ca fiind <b>ridicată</b>, deoarece valoarea recuperabilă estimată depinde de previziunile privind fluxurile de trezorerie pe parcursul unei perioade lungi, cu un interval de rezultate potențiale și, prin urmare, este dificil de evaluat cu un nivel de precizie ridicat.</p>
<p>(b) Gradul în care următoarele aspecte sunt afectate de complexitate, subiectivitate sau de alți factori de risc inerent: (A se vedea punctele A76-A79)</p> <p>(i) Selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor și datelor în realizarea estimării contabile; sau</p> <p>(ii) Selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare.</p>	<p>Referitor la complexitatea, subiectivitatea și alți factori de risc inerent, constatările auditorului au fost următoarele:</p> <p>În ceea ce privește selectarea metodei, ipotezelor și datelor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nivelul de <b>complexitate</b> a fost apreciat drept <b>ridicat</b>, deoarece calculele DCF ale conducerii includ numeroase ipoteze bazate pe raționament și utilizează o modelare complexă (o metodă complexă).</li> <li>• Nivelul de <b>subiectivitate</b> a fost apreciat drept <b>ridicat</b>, deoarece, ca urmare a nivelului ridicat de incertitudine a estimării, conducerea trebuie să exercite un raționament semnificativ pentru a evalua valoarea recuperabilă estimată. Nivelul de raționament implicat este ridicat în special în selectarea veniturilor prognozate adecvate și în elaborarea unei rate de actualizare adecvate în vederea utilizării la calcularea fluxurilor de trezorerie.</li> </ul>

<sup>22</sup> ISA 315 (revizuit), punctele 25 și 26

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Au fost evaluați și <b>alți factori de risc inerent</b>. Nivelul de subiectivitate ridicat în ipotezele care stau la baza veniturilor previzionate face ca valoarea recuperabilă să fie extrem de susceptibilă la subiectivismul conducerii, ceea ce înseamnă că riscul de subiectivism al conducerii este apreciat drept <b>ridicat</b>. Susceptibilitatea la denaturări cauzate de fraudă a fost apreciată drept <b>scăzută</b>, deoarece auditorul nu a identificat factori de risc de fraudă specifici în legătură cu estimarea. Efectul modificării a fost apreciat drept <b>moderat</b>, deoarece a existat un risc introdus în estimare de modificările produselor și piețelor entității, care a condus la necesitatea efectuării unor modificări în ipotezele utilizate de conducere în modelul DCF. Nu au existat alte modificări semnificative în cadrul de raportare financiară sau în natura elementului-rând din situația financiară care să conducă la necesitatea modificării estimării.</li> </ul> <p>În ceea ce privește selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente care să fie incluse în situațiile financiare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Auditorul a apreciat că selectarea estimării punctuale și a prezentărilor de informații care vor fi făcute, în conformitate cu dispozițiile din IAS 36, este explicită și nu este complexă. Prin urmare, auditorul a determinat că gradul în care factorii de risc inerent afectează selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente este <b>scăzut</b>.</li> </ul>
<p>17. Auditorul trebuie să stabilească dacă oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate în conformitate cu punctul 16 este, conform raționamentului auditorului, un risc semnificativ.<sup>23</sup> Dacă auditorul a determinat că există un risc semnificativ,</p>	<p>Auditorul a apreciat că există un risc semnificativ de denaturare semnificativă în evaluarea imobilizărilor corporale în legătură cu determinarea valorii recuperabile a activelor utilizate în producția de aparate de fotografiat. Aceasta deoarece auditorul a apreciat incertitudinea estimării, subiectivitatea, complexitatea și susceptibilitatea la subiectivismul conducerii ca fiind ridicate, ceea ce crește probabilitatea unei denaturări. În plus, valoarea contabilă</p>

<sup>23</sup> ISA 315 (revizuit), punctul 27

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>acesta trebuie să înțeleagă controalele entității, inclusiv activitățile de control, relevante pentru acel risc.<sup>24</sup> (A se vedea punctul A80)</p>	<p>a imobilizărilor corporale este de cinci ori mai mare decât pragul de semnificație, astfel încât o denaturare semnificativă este posibilă în mod rezonabil.</p> <p>Așa cum s-a menționat mai sus, ca răspuns la dispoziția de la punctul 13 litera (i), auditorul a înțeles și a evaluat controalele implementate de entitate ca răspuns la riscul de denaturare semnificativă asociat valorii recuperabile.</p>
<b>Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă</b>	
<p>18. Așa cum prevede ISA 330,<sup>25</sup> procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să răspundă riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune,<sup>26</sup> luând în considerare motivele care stau la baza evaluării acelor riscuri. Procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să includă una sau mai multe dintre următoarele abordări:</p> <p>(a) Obținerea de probe de audit din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului (A se vedea punctul 21);</p> <p>(b) Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă (a se vedea punctele 22-27); sau</p>	<p>Auditorul a determinat că procedurile de audit subsecvente ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate trebuie să includă testarea procesului conducerii pentru realizarea estimării prin efectuarea unor teste de detaliu.</p> <p>Decizia auditorului de a selecta această abordare s-a bazat pe o serie de factori, inclusiv:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nu se preconizează că probele din evenimentele care au loc înaintea datei raportului auditorului vor furniza suficiente probe de audit adecvate cu privire la această estimare;</li> <li>• Revizuirea de către auditor a DCF utilizate de entitate în scopul acestei estimări în perioadele anterioare sugerează că procesul conducerii este adecvat;</li> <li>• Cadrul de raportare financiară aplicabil specifică modul în care se preconizează că va fi realizată estimarea contabilă de către conducere; și</li> <li>• Se preconizează că abordarea va fi mai eficace / posibilă decât elaborarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare a(l) auditorului.</li> </ul>

<sup>24</sup> ISA 315 (revizuit), punctul 29

<sup>25</sup> ISA 330, punctele 6-15 și 18

<sup>26</sup> ISA 330, punctele 6-7 și 21

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>(c) Determinarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare a(l) auditorului (a se vedea punctele 28-29).</p> <p>Procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să ia în considerare faptul că, cu cât riscul de denaturare semnificativă evaluat este mai mare, cu atât probele de audit trebuie să fie mai elocvente.<sup>27</sup> Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de audit subsecvente într-o manieră care să nu încline spre obținerea de probe de audit coroborative sau spre excluderea probelor de audit care ar putea fi contradictorii. (A se vedea punctele A81-A84)</p>	<p>La proiectarea procedurilor de testare care să fie efectuate, auditorul a ținut cont de nivelul mai ridicat de subiectivitate și susceptibilitate la subiectivismul conducerii determinate a fi asociate ipotezelor utilizate în estimarea valorii recuperabile.</p>
<p>19. Așa cum prevede ISA 330,<sup>28</sup> auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze teste pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele relevante, dacă:</p> <p>(a) Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune include o așteptare cu privire la funcționarea eficace a controalelor; sau</p> <p>(b) Doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate la nivelul aserțiunilor.</p>	<p>Răspunsul auditorului s-a bazat pe așteptarea că va putea obține probe din testarea eficacității cu care funcționează controalele. În ceea ce privește controlul de revizuire al conducerii (titlul controlului – „<i>Conducerea revizuieste și aprobă estimările legate de valoarea recuperabilă a imobilizărilor corporale utilizate pentru a fabrica aparate de fotografiat compacte, inclusiv raționamentele privind selectarea metodelor, ipotezelor și datelor adecvate</i>”), auditorul a anticipat că acesta va reduce nivelul testelor de fond necesare asupra raționamentelor efectuate pentru selectarea surselor de date relevante în vederea elaborării ipotezelor semnificative, care este unul dintre principalele obiective ale controlului de revizuire al conducerii.</p> <p>Auditorul a determinat că testarea unei alte activități de control relevante (titlul controlului – „<i>Conturile de imobilizări corporale sunt revizuite pentru a evalua o posibilă depreciere</i>”) nu ar fi eficientă, deoarece acesta preconizează că va putea obține suficiente probe privind</p>

<sup>27</sup> ISA 330, punctul 7 litera (b)

<sup>28</sup> ISA 330, punctul 8

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>În legătură cu estimările contabile, testele auditorului asupra unor astfel de controale trebuie să fie sensibile la motivele care stau la baza evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. La elaborarea și efectuarea testelor controalelor, cu cât auditorul se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea unui control, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.<sup>29</sup> (A se vedea punctele A85-A89)</p>	<p>asertiunea de evaluare prin efectuarea procedurilor de fond. Prin urmare, eficacitatea cu care funcționează acest control nu a fost testată de auditor.</p>
<p>20. Pentru un risc semnificativ legat de o estimare contabilă, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să includă teste ale controalelor din perioada curentă dacă auditorul planuiește să se bazeze pe acele controale. Atunci când modul de abordare a unui risc semnificativ constă numai în proceduri de fond, acele proceduri trebuie să includă teste de detaliu.<sup>30</sup> (A se vedea punctul A90)</p>	<p>Așa cum s-a menționat mai sus, auditorul a testat eficacitatea cu care a funcționat un singur control pe parcursul perioadei, însă acesta a efectuat și teste de detaliu atunci când a testat modul în care conducerea a realizat estimarea contabilă. Nu au fost observate excepții în ceea ce privește eficacitatea cu care a funcționat controlul pe parcursul perioadei.</p>
<p><i>Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă</i></p> <p>22. Atunci când testează modul în care conducerea a realizat estimarea contabilă, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să includă proceduri, proiectate și efectuate în conformitate cu punctele 23-26, pentru obținerea de suficiente probe</p>	<p>A se vedea răspunsurile la dispozițiile de la punctele 23-25 de mai jos.</p>

<sup>29</sup> ISA 330, punctul 9

<sup>30</sup> ISA 330, punctele 15 și 21

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>de audit adecvate privind riscurile de denaturare semnificativă legate de: (A se vedea punctul A94)</p> <p>(a) Selectarea și aplicarea metodelor, ipotezelor semnificative și datelor utilizate de conducere în realizarea estimării contabile; și</p> <p>(b) Modul în care conducerea a selectat estimarea punctuală și a elaborat prezentările de informații aferente legate de incertitudinea estimării.</p>	
<p>Metode</p> <p>23. La aplicarea dispozițiilor de la punctul 22, cu privire la metode, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să trateze:</p> <p>(a) Măsura în care metoda selectată este adecvată în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de metoda utilizată în perioadele anterioare sunt adecvate; (A se vedea punctele A95, A97)</p>	<p>Auditorul a efectuat o evaluare detaliată a modelului DCF folosit pentru estimarea valorii de utilizare pentru a determina dacă modelul a fost selectat, proiectat și aplicat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Auditorul a determinat că modelul a integrat în mod corespunzător dispozițiile specifice din IAS 36 cu privire la modelele DCF, cum ar fi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Să își bazeze fluxurile de trezorerie previzionate pe ipoteze rezonabile și justificabile care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii referitoare la spectrul de condiții economice care vor exista în perioada rămasă din durata de viață utilă a activului, acordând o importanță mai mare probelor externe.</li> <li>• Să își limiteze fluxurile de trezorerie previzionate pe baza celor mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere (excluzând efectele unor aspecte precum restructurarea sau îmbunătățirea sau creșterea performanței activului) la maximum cinci ani.</li> <li>• Să utilizeze venituri previzionate extrapolate care nu depășesc rata de creștere medie pe termen lung pentru produsele, sectoarele de activitate, țara sau țările în care activează entitatea ori pentru piața pe care este utilizat activul, cu excepția cazului în care se poate justifica o rată mai mare, și să extrapoleze fluxurile de trezorerie pe o perioadă viitoare care nu depășește durata de viață utilă a activelor.</li> </ul>



Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Să elaboreze estimări ale fluxurilor de trezorerie viitoare care să includă: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Previziuni privind intrările de numerar generate de utilizarea continuă a activelor;</li> <li>○ Previziuni privind ieșirile de numerar care trebuie suportate pentru a genera intrări de numerar rezultate din utilizarea continuă a activului (inclusiv ieșiri de numerar pentru a pregăti activul în vederea utilizării) și care pot fi atribuite sau alocate direct activului în mod rezonabil și consecvent; și</li> <li>○ Fluxurile de trezorerie nete, dacă există, care vor fi primite (sau plătite) pentru cedarea activului la sfârșitul duratei sale de viață utilă.</li> </ul> </li> <li>• Să excludă fluxurile de trezorerie aferente activităților de finanțare ori încasărilor sau plăților de impozit pe profit.</li> <li>• Să includă rate de actualizare care reprezintă rate înainte de impozitare și care reflectă evaluările de piață curente cu privire la: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Valoarea-timp a banilor; și</li> <li>○ Riscurile specifice activului pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu au fost ajustate.</li> </ul> </li> </ul> <p>Auditorul a comparat modelul DCF al conducerii cu modelul întocmit de conducere în anul anterior și a observat că aceasta a modificat ipotezele utilizate în modelul DCF, dar nu și metoda utilizată. După investigații suplimentare, s-a stabilit că aceasta a fost o măsură adecvată, iar auditorul a determinat că metoda utilizată de conducere pentru realizarea estimării contabile a fost adecvată în contextul cadrului de raportare financiară.</p>
(b) Măsura în care raționamentele făcute în selectarea metodei indică un posibil subiectivism al conducerii; (A se vedea punctul A96)	Pe baza activității efectuate conform punctului 23 litera (a), auditorul nu a identificat niciun raționament realizat de conducere în selectarea metodei care să indice un posibil subiectivism al conducerii.

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>(c) Măsura în care calculele sunt aplicate în conformitate cu metoda și sunt precise din punct de vedere matematic;</p>	<p>Prin examinarea și verificarea formulelor din foaia de calcul utilizată pentru aplicarea metodei conducerii, auditorul a stabilit că, din punct de vedere matematic, calculele aferente modelului au fost corecte.</p>
<p>(d) Atunci când aplicarea de către conducere a metodei implică o modelare complexă, măsura în care raționamentele au fost aplicate consecvent și măsura în care, atunci când este aplicabil: (A se vedea punctele A98-A100)</p> <p>(i) Proiectarea modelului îndeplinește obiectivul de evaluare al cadrului de raportare financiară aplicabil, este adecvată în circumstanțele date și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de modelul utilizat în perioada anterioară sunt adecvate în circumstanțele date; și</p> <p>(ii) Ajustările rezultatului modelului sunt consecvente cu obiectivul de evaluare al cadrului de raportare financiară aplicabil și sunt adecvate în circumstanțele date; și</p>	<p>Auditorul a stabilit că modelul utilizat pentru a aplica metoda conducerii a fost complex, în principal deoarece poate fi dificil să se mențină integritatea (de exemplu, acuratețea, consecvența sau exhaustivitatea) datelor și ipotezelor în utilizarea modelului ca urmare a atributelor de evaluare multiple (adică a gamei de ipoteze utilizate în modelul DCF), a relațiilor multiple dintre acestea și a calculelor iterative multiple. De exemplu, modelul include fluxuri de trezorerie generate de mai multe modele de aparate de fotografiat și venituri previzionate aferente vânzărilor de pe diferite piețe și din diferite regiuni, în mai multe monede diferite.</p> <p>Auditorul a evaluat modul în care a fost proiectat modelul și a determinat că acesta corespundea obiectivului de evaluare din cadrul de raportare financiară aplicabil și că a fost adecvat ca mijloc de calculare a valorii recuperabile. Aceasta a inclus teste de fond în ceea ce privește exhaustivitatea și acuratețea ipotezelor semnificative și datelor utilizate în cadrul modelului. Auditorul a determinat că ipotezele și raționamentele aferente acestora au fost aplicate consecvent.</p> <p>Prin intervierea conducerii și inspectarea documentației și calculelor aferente modelului perioadei curente, auditorul a determinat că rezultatul modelului nu a fost ajustat de conducere, ceea ce s-a considerat a fi corespunzător.</p>
<p>(e) Măsura în care integritatea ipotezelor semnificative și a datelor a fost menținută pe parcursul aplicării metodei. (A se vedea punctul A101)</p>	<p>Auditorul a evaluat dacă integritatea ipotezelor semnificative și a datelor a fost menținută de conducere în aplicarea metodei sale de determinare a valorii de utilizare a imobilizărilor corporale. Auditorul a realizat această evaluare prin teste detaliate ale modelului, inclusiv testarea transferării complete și corecte a datelor și ipotezelor în fiecare etapă a procesului de estimare, și nu a observat probleme.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>					
<p>Ipoteze semnificative</p> <p>24. La aplicarea dispozițiilor de la punctul 22, cu privire la ipotezele semnificative, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să trateze:</p> <p>(a) Măsura în care ipotezele semnificative sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de perioadele anterioare sunt adecvate; (A se vedea punctele A95, A102-A103)</p>	<p>Pe lângă interviu și analiza sensibilității, auditorul a efectuat teste de detaliu privind veniturile prognozate, marjele de exploatare previzionate, cerințele de capital circulant și rata de actualizare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la măsura în care ipotezele semnificative care au stat la baza modelelor DCF au fost adecvate în contextul IAS 36. Procedurile auditorului au inclus următoarele:</p> <table border="1" data-bbox="963 496 2033 1294"> <thead> <tr> <th data-bbox="963 496 1377 560"><i><b>Ipoteză semnificativă</b></i></th> <th data-bbox="1377 496 2033 560"><i><b>Proceduri efectuate</b></i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="963 560 1377 1294">Venituri prognozate</td> <td data-bbox="1377 560 2033 1294"> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Având în vedere nivelul de subiectivitate ridicat din jurul acestei ipoteze și susceptibilitatea mare la subiectivismul conducerii, auditorul s-a concentrat pe motivele conducerii pentru selectarea veniturilor prognozate utilizate în cadrul modelului. Aceasta a inclus chestionarea conducerii cu privire la motivul pentru care rata selectată a fost mai adecvată decât alternativele disponibile și analizarea măsurii în care selectarea ipotezei a fost consecventă cu (sau a măsurii în care nu ar fi trebuit să fie consecventă cu) perioadele anterioare, datele de piață disponibile public din surse credibile și ipotezele similare utilizate în alte estimări.</li> <li>● A analizat variațiile istorice reale ale veniturilor și măsura în care acestea rămân un indicator potrivit pentru veniturile viitoare probabile, având în vedere modificările semnificative legate de piață și declinul de la nivelul întregului</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table>		<i><b>Ipoteză semnificativă</b></i>	<i><b>Proceduri efectuate</b></i>	Venituri prognozate	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Având în vedere nivelul de subiectivitate ridicat din jurul acestei ipoteze și susceptibilitatea mare la subiectivismul conducerii, auditorul s-a concentrat pe motivele conducerii pentru selectarea veniturilor prognozate utilizate în cadrul modelului. Aceasta a inclus chestionarea conducerii cu privire la motivul pentru care rata selectată a fost mai adecvată decât alternativele disponibile și analizarea măsurii în care selectarea ipotezei a fost consecventă cu (sau a măsurii în care nu ar fi trebuit să fie consecventă cu) perioadele anterioare, datele de piață disponibile public din surse credibile și ipotezele similare utilizate în alte estimări.</li> <li>● A analizat variațiile istorice reale ale veniturilor și măsura în care acestea rămân un indicator potrivit pentru veniturile viitoare probabile, având în vedere modificările semnificative legate de piață și declinul de la nivelul întregului</li> </ul>
<i><b>Ipoteză semnificativă</b></i>	<i><b>Proceduri efectuate</b></i>					
Venituri prognozate	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Având în vedere nivelul de subiectivitate ridicat din jurul acestei ipoteze și susceptibilitatea mare la subiectivismul conducerii, auditorul s-a concentrat pe motivele conducerii pentru selectarea veniturilor prognozate utilizate în cadrul modelului. Aceasta a inclus chestionarea conducerii cu privire la motivul pentru care rata selectată a fost mai adecvată decât alternativele disponibile și analizarea măsurii în care selectarea ipotezei a fost consecventă cu (sau a măsurii în care nu ar fi trebuit să fie consecventă cu) perioadele anterioare, datele de piață disponibile public din surse credibile și ipotezele similare utilizate în alte estimări.</li> <li>● A analizat variațiile istorice reale ale veniturilor și măsura în care acestea rămân un indicator potrivit pentru veniturile viitoare probabile, având în vedere modificările semnificative legate de piață și declinul de la nivelul întregului</li> </ul>					

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>	
		<p>sector în ceea ce privește vânzările de aparate de fotografiat compacte.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A evaluat dacă prognozele entității sunt aliniate datelor de piață sau din sectorul de activitate și publicațiilor specializate, precum și credibilitatea acestor probe, luând în considerare credibilitatea și reputația sursei datelor.</li> <li>• A evaluat acuratețea prognozelor anterioare ale conducerii.</li> </ul>
	Marje de exploatare previzionate	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A comparat marjele de exploatare previzionate cu rezultatele istorice, prognozele anterioare și datele de piață / aferente sectorului de activitate și a evaluat dacă marja istorică reală rămâne un bun indicator pentru rata viitoare probabilă a marjei, având în vedere modificările semnificative legate de piață, declinul de la nivelul întregului sector în ceea ce privește vânzările de aparate de fotografiat compacte și efectele care rezultă pentru marjele de exploatare.</li> <li>• A analizat măsura în care costurile prognozate reflectă corespunzător efectele creșterilor ratelor contractuale din contractele de leasing, de vânzare sau de muncă ori din alte contracte.</li> </ul>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>	
	Cheltuieli de capital (considerate necesare pentru utilizarea continuă a activelor)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditorul a constatat că planurile de afaceri viitoare ale entității se bazează pe introducerea unui nou produs. Conducerea intenționează să fabrice noul produs utilizând fabrica existentă, investind în îmbunătățirile de capital necesare pentru a se asigura că fabrica poate fi utilizată pentru a fabrica noul produs și astfel să continue să producă un volum corespunzător capacității curente.</li> <li>• Auditorul a evaluat dacă cheltuielile de capital previzionate incluse în model erau la niveluri rezonabile pentru îmbunătățirea și mentenanța permanentă a fabricii existente și dacă volumul veniturilor previzionate reflectă capacitatea curentă.</li> </ul>
	Cerințe de capital circulant	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditorul a evaluat nivelul de creștere pentru capitalul circulant net și a constatat că acesta este consecvent cu creșterea previzionată a veniturilor și cu marjele.</li> </ul>
	Rata de actualizare	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Având în vedere nivelul de subiectivitate ridicat inerent în determinarea ratei de actualizare și susceptibilitatea mare a acesteia la subiectivismul conducerii, auditorul s-a concentrat pe raționamentele realizate de conducere la elaborarea în special la selectarea unui coeficient beta corespunzător pentru calcularea costului capitalurilor proprii.</li> </ul>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>		
	<table border="1" data-bbox="963 300 2033 831"> <tr> <td data-bbox="963 300 1377 831"></td> <td data-bbox="1377 300 2033 831"> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditorul a evaluat dacă alegerile făcute au fost consecvente cu perioadele anterioare și cu alte ipoteze utilizate de conducere și i-a solicitat acesteia să justifice de ce datele de intrare principale selectate erau mai adecvate decât alternativele disponibile.</li> <li>● Auditorul a comparat, de asemenea, rata de actualizare cu rata utilizată de entități neafiliate din același sector de activitate și a determinat că rata de actualizare este înainte de impozitare și reflectă evaluările de piață curente privind valoarea-timp a banilor și orice riscuri specifice activului care nu sunt ajustate deja în fluxurile de trezorerie prognozate.</li> </ul> </td> </tr> </table> <p data-bbox="963 855 2033 1058">Pe lângă aceste proceduri, auditorul a revizuit nota referitoare la rezultate întocmită de specialistul în evaluare al firmei în ceea ce privește rata de actualizare (a se vedea punctul 15), evaluând relevanța și caracterul rezonabil ale constatărilor specialistului, a întreprins acțiunile ulterioare necesare aferente problemelor existente semnalate de specialist și a determinat că versiunile finale ale documentelor convenite (de exemplu, note și orice anexe justificative întocmite de specialiști) au fost incluse în documentele de lucru ale auditului.</p> <p data-bbox="963 1090 2033 1254">La efectuarea procedurilor menționate mai sus, auditorul a constatat că selectarea de către conducere a ipotezelor privind veniturile prognozate părea optimistă în comparație cu datele prognozate publicate la nivelul sectorului de activitate. Auditorul a stabilit că, pe baza procedurilor efectuate, celelalte ipoteze semnificative au fost adecvate în contextul cadrului de raportare financiară.</p> <p data-bbox="963 1286 2033 1353"><i>[Notă: Răspunsul auditorului cu privire la ipoteza privind veniturile prognozate este tratat în altă parte a acestui exemplu.]</i></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditorul a evaluat dacă alegerile făcute au fost consecvente cu perioadele anterioare și cu alte ipoteze utilizate de conducere și i-a solicitat acesteia să justifice de ce datele de intrare principale selectate erau mai adecvate decât alternativele disponibile.</li> <li>● Auditorul a comparat, de asemenea, rata de actualizare cu rata utilizată de entități neafiliate din același sector de activitate și a determinat că rata de actualizare este înainte de impozitare și reflectă evaluările de piață curente privind valoarea-timp a banilor și orice riscuri specifice activului care nu sunt ajustate deja în fluxurile de trezorerie prognozate.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditorul a evaluat dacă alegerile făcute au fost consecvente cu perioadele anterioare și cu alte ipoteze utilizate de conducere și i-a solicitat acesteia să justifice de ce datele de intrare principale selectate erau mai adecvate decât alternativele disponibile.</li> <li>● Auditorul a comparat, de asemenea, rata de actualizare cu rata utilizată de entități neafiliate din același sector de activitate și a determinat că rata de actualizare este înainte de impozitare și reflectă evaluările de piață curente privind valoarea-timp a banilor și orice riscuri specifice activului care nu sunt ajustate deja în fluxurile de trezorerie prognozate.</li> </ul>		

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>(b) Măsura în care raționamentele făcute în selectarea ipotezelor semnificative indică un posibil subiectivism al conducerii; (A se vedea punctul A96)</p>	<p>După efectuarea procedurilor privind selectarea de către conducere a ipotezelor semnificative, în special contestarea caracterului adecvat al ratei de actualizare și al veniturilor prognozate utilizate în modelul DCF, auditorul a identificat un indiciu al unui posibil subiectivism al conducerii în selectarea ipotezelor privind veniturile prognozate, care părea optimistă în comparație cu datele prognozate publicate la nivelul sectorului de activitate. Auditorul nu a identificat alte indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii.</p> <p><i>[Notă: Răspunsul auditorului cu privire la acest indiciu al unui posibil subiectivism al conducerii este tratat în altă parte a acestui exemplu.]</i></p>
<p>(c) Măsura în care ipotezele semnificative sunt consecvente între ele și cu cele utilizate în alte estimări contabile, sau cu ipoteze conexe utilizate în alte sfere ale activității entității, pe baza cunoștințelor auditorului obținute în decursul auditului; și (A se vedea punctul A104)</p>	<p>Pe lângă procedurile auditorului ca răspuns la punctul 24 litera (a) de mai sus, acesta a evaluat dacă ipotezele privind veniturile prognozate și marjele de exploatare previzionate din modelul DCF au fost consecvente între ele, având în vedere relația directă dintre aceste ipoteze.</p> <p>De asemenea, auditorul a comparat ipotezele utilizate în model cu bugetele aprobate și alte prognoze aprobate, inclusiv cele întocmite de conducere ca parte a evaluării sale privind continuitatea activității.</p> <p>Pe baza acestor proceduri, precum și a altor proceduri care tratează celelalte ipoteze semnificative, auditorul a determinat că ipotezele semnificative ale conducerii au fost consecvente cu alte ipoteze semnificative utilizate în estimarea valorii recuperabile și cu ipotezele utilizate în alte estimări contabile.</p>
<p>(d) Acolo unde este cazul, măsura în care conducerea are intenția de a întreprinde anumite acțiuni și are capacitatea de a face acest lucru. (A se vedea punctul A105)</p>	<p>Auditorul a constatat că veniturile previzionate ale entității încorporate în DCF ale conducerii au inclus fluxurile de trezorerie din introducerea unui nou model de aparat de fotografiat cu cost mai scăzut și calitate ridicată, pe care planifică să îl fabrice utilizând instalația de producție existentă. Noul aparat de fotografiat este încă în faza de cercetare și dezvoltare, cu o introducere planificată la 18 luni după finalul anului curent. Auditorul a</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<p>determinat existența intenției și capacității conducerii de a livra noul produs prin efectuarea următoarelor proceduri:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Revizuirea succesului istoric al conducerii în ceea ce privește dezvoltarea și introducerea unor noi aparate și intervalul de timp aferent.</li> <li>● Interviewarea directorilor principali din departamentele de cercetare-dezvoltare și producție pentru a evalua opiniile acestora față de ipotezele privind data de introducere preconizată și măsura în care instalația de producție ar necesita modificări semnificative.</li> <li>● Inspecția planurilor elaborate și a altor documente, inclusiv, atunci când este cazul, a bugetelor, autorizațiilor și proceselor-verbale aprobate oficial.</li> <li>● Interviewarea conducerii cu privire la motivele sale pentru fabricarea noului produs utilizând mecanismele și echipamentele existente, în loc de a investi în mecanisme și echipamente noi.</li> <li>● Analizarea evenimentelor care au avut loc după data situațiilor financiare și până la data raportului auditorului, inclusiv măsura în care cercetarea și dezvoltarea noului produs de către conducere au rămas în grafic și măsura în care aceasta a realizat nivelul de investiție în echipamente de capital previzionat în modelul DCF.</li> </ul>
<p>Date</p> <p>25. La aplicarea dispozițiilor de la punctul 22, cu privire la date, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să trateze:</p> <p>(a) Măsura în care datele sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, măsura în care modificările față de perioadele anterioare sunt adecvate (A se vedea punctele A95, A106);</p>	<p>Auditorul a efectuat teste de detaliu asupra datelor utilizate, comparându-le cu documentația justificativă adecvată, și a determinat că datele utilizate în cadrul modelului au fost adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, au fost relevante și credibile, iar modificările în datele utilizate din perioada anterioară au fost adecvate. Datele testate au inclus, printre altele:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Fluxurile de trezorerie istorice, inclusiv veniturile și marjele de exploatare istorice.</li> <li>● Valorile contabile istorice ale activelor.</li> <li>● Ratele dobânzii fără risc utilizate la elaborarea ipotezelor privind rata de actualizare.</li> </ul>



Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Termenele contractuale.</li> <li>• Datele externe independente (de exemplu, parametri de piață sau ai sectorului de activitate) relevante pentru ipotezele conducerii.</li> </ul> <p>Pe baza acestor proceduri, auditorul a determinat că datele folosite la realizarea estimării contabile au fost adecvate în contextul cadrului de raportare financiară.</p>
(b) Măsura în care raționamentele făcute în selectarea datelor indică un posibil subiectivism al conducerii; (A se vedea punctul A96)	Auditorul nu a identificat niciun raționament realizat de conducere la selectarea datelor care să indice un posibil subiectivism al acesteia.
(c) Măsura în care datele sunt relevante și credibile în circumstanțele date; și (A se vedea punctul A107)	A se vedea procedurile efectuate de auditor în legătură cu punctul 25 litera (a) de mai sus, care au acoperit analiza măsurii în care datele utilizate au fost relevante și credibile în circumstanțele date.
(d) Măsura în care datele au fost înțelese sau interpretate în mod adecvat de către conducere, inclusiv în ceea ce privește termenele contractuale. (A se vedea punctul A108)	Pe baza procedurilor efectuate la punctul 25 litera (a), auditorul a determinat că datele utilizate au fost înțelese și interpretate corespunzător de conducere, inclusiv în ceea ce privește termenele contractuale.
<p>Selectarea de către conducere a unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente legate de incertitudinea estimării</p> <p>26. La aplicarea dispozițiilor de la punctul 22, procedurile de audit subsecvente ale auditorului trebuie să trateze măsura în care, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, conducerea a luat măsurile adecvate pentru:</p>	Pe baza testelor efectuate asupra metodelor, a ipotezelor semnificative și a datelor, auditorul a determinat că au fost luate măsurile necesare de către conducere în vederea înțelegerii și tratării incertitudinii estimării. Deoarece conducerea a inclus prezentări de informații specifice în situațiile financiare care descriu incertitudinea estimării asociată procesului său de evaluare a deprecierei (de exemplu, prezentarea intervalului de rezultate posibile și a ipotezelor utilizate pentru determinarea acestui interval), auditorul a evaluat, de asemenea, că prezentările de informații au demonstrat că incertitudinea estimării a fost înțeleasă corespunzător de către conducere și descrisă în mod adecvat de prezentările de informații.

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>(a) A înțelege incertitudinea estimării; și (A se vedea punctul A109)</p> <p>(b) A trata incertitudinea estimării prin selectarea unei estimări punctuale adecvate și prin elaborarea prezentărilor de informații aferente legate de incertitudinea estimării. (A se vedea punctele A110-A114)</p>	<p>Auditorul a determinat că, deși conducerea a înțeles incertitudinea estimării asociată estimării contabile, a fost identificată o preocupare legată de una dintre ipotezele semnificative selectate și aplicate de conducere pentru elaborarea estimării sale punctuale privind valoarea recuperabilă. Acea preocupare viza un element al ipotezelor referitoare la veniturile prognozate selectate de conducere care părea optimist în comparație cu datele prognozate publicate la nivelul sectorului de activitate și cu performanța financiară recentă a entității.</p>
<p>27. Atunci când, conform raționamentului auditorului bazat pe probele de audit obținute, conducerea nu a luat măsurile adecvate pentru a înțelege sau a trata incertitudinea estimării, auditorul trebuie: (A se vedea punctele A115-A117)</p> <p>(a) Să solicite conducerii să efectueze proceduri suplimentare pentru a înțelege incertitudinea estimării sau pentru a o trata prin reconsiderarea estimării punctuale selectate de conducere sau prin luarea în considerare a furnizării unor prezentări de informații suplimentare legate de incertitudinea estimării și să evalueze răspunsul (răspunsurile) conducerii în conformitate cu punctul 26;</p>	<p>Deoarece a identificat o preocupare legată de o anumită ipoteză semnificativă selectată și aplicată de conducere pentru elaborarea estimării sale privind valoarea recuperabilă, auditorul a solicitat conducerii să efectueze proceduri suplimentare pentru a reevalua caracterul adecvat al ipotezelor utilizate în modelul DCF, solicitând conducerii inclusiv să ofere o argumentare suplimentară și documentație justificativă pentru a trata aparenta nealinieră a veniturilor prognozate cu alte probe de audit disponibile.</p> <p>Conducerea a fost de acord să efectueze proceduri suplimentare și a concluzionat ulterior că era de acord cu preocupările semnalate de auditor, aplicând în consecință ipoteze mai conservatoare privind veniturile prognozate în cadrul modelului său, care erau aliniate cu datele prognozate publicate la nivelul sectorului de activitate și cu performanța financiară recentă a entității. Aceasta a avut ca rezultat o modificare semnificativă a valorii recuperabile estimate aplicate în evaluarea deprecierei de către conducere. Evaluarea revizuită a deprecierei a condus la o creștere semnificativă a ajustării pentru depreciere recunoscute anterior, aceasta fiind corectată de conducere.</p>
<p>(b) Dacă auditorul stabilește că răspunsul conducerii la solicitarea sa nu tratează suficient incertitudinea estimării, în măsura în care este posibil, să elaboreze o estimare punctuală sau un interval de estimare a(l) auditorului în conformitate cu punctele 28-29; și</p>	<p>Auditorul a determinat că răspunsul conducerii la solicitarea sa a tratat suficient incertitudinea estimării asociată și, prin urmare, nu s-a considerat necesar să se elaboreze o estimare punctuală sau un interval de estimare a(l) auditorului.</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>(c) Să evalueze dacă există o deficiență în controlul intern și, dacă da, să o comunice în conformitate cu ISA 265.<sup>31</sup></p>	<p>Auditorul a concluzionat că selectarea unei rate de creștere a veniturilor necorespunzătoare indica o deficiență a unui control și, pe baza faptului că acest aspect a condus la o ajustare semnificativă în situațiile financiare, a considerat că este o deficiență importantă în controlul de revizuire al conducerii care trebuie comunicată în timp util persoanelor responsabile cu guvernanta.</p> <p><i>[Notă: Răspunsul auditorului cu privire la această deficiență importantă este tratat în altă parte a acestui exemplu.]</i></p>
<p><i>Alte considerente legate de probele de audit</i></p> <p>30. La obținerea probelor de audit privind riscurile de denaturare semnificativă legate de estimările contabile, indiferent de sursele de informații utilizate ca probe de audit, auditorul trebuie să se conformeze dispozițiilor relevante din ISA 500.</p> <p>Atunci când se utilizează activitatea unui expert al conducerii, dispozițiile de la punctele 21-29 din prezentul ISA pot sprijini auditorul în evaluarea caracterului adecvat al activității expertului ca probă de audit pentru o aserțiune relevantă în conformitate cu punctul 8 litera (c) din ISA 500. La evaluarea activității expertului conducerii, natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit subsecvente sunt afectate de evaluarea de către auditor a competenței, capacității și obiectivității expertului, de înțelegerea de către auditor a naturii activității efectuate de expert și de familiaritatea auditorului cu domeniul de competență al expertului. (A se vedea punctele A126-A132)</p>	<p>Auditorul a analizat cu atenție sursele de informații utilizate ca probe de audit la auditarea estimării valorii recuperabile. La întocmirea ipotezelor DCF, conducerea a obținut date privind parametrii relevanți ai sectorului de activitate de la o sursă terță respectabilă specializată în analize ale sectorului de activitate. Auditorul a comparat aceste date cu informații dintr-o sursă independentă alternativă specializată în analize similare ale sectorului de activitate, în vederea evaluării credibilității lor. Auditorul a determinat că datele din sursa alternativă erau consecvente cu cele utilizate de conducere. Auditorul a efectuat, de asemenea, proceduri suplimentare privind credibilitatea (de exemplu, exhaustivitatea și acuratețea) informațiilor utilizate de entitate pentru întocmirea modelului DCF.</p> <p>Conducerea nu a utilizat activitatea niciunui expert al conducerii pentru realizarea estimării valorii recuperabile.</p>

<sup>31</sup> ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere*

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<b>Prezentări de informații legate de estimările contabile</b>	
<p>31. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de audit subsecvente pentru a obține suficiente probe de audit adecvate legate de riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru prezentările de informații legate de o estimare contabilă, altele decât cele privind incertitudinea estimării tratate la punctele 26 litera (b) și 29 litera (b).</p>	<p>Auditorul a efectuat teste de detaliu asupra prezentărilor de informații legate de depreciere prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv procedurile următoare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Testarea prezentării valorii recuperabile a fiecărui activ sau a fiecărei unități generatoare de numerar pentru care a fost recunoscută sau reluată o pierdere din depreciere pe parcursul perioadei.</li> <li>● Testarea faptului că fiecare valoare recuperabilă prezentată este cea mai mare valoare dintre valoarea justă a activului minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare; și</li> <li>● Verificarea concordanței prezentărilor de informații cu documentația justificativă corespunzătoare.</li> </ul>
<b>Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii</b>	
<p>32. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care raționamentele și deciziile conducerii în realizarea estimărilor contabile incluse în situațiile financiare, chiar dacă sunt rezonabile la nivel individual, reprezintă indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii. Atunci când sunt identificate indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra auditului. În cazul în care există intenția de a induce în eroare, subiectivismul conducerii este de natură frauduloasă. (A se vedea punctele A133-A136)</p>	<p>Auditorul a efectuat o evaluare a raționamentelor și deciziilor conducerii pentru realizarea estimării valorii recuperabile și a altor estimări făcute la întocmirea situațiilor financiare.</p> <p>Auditorul a constatat că selectarea veniturilor prognozate de conducere părea optimistă, iar acest lucru indica un posibil subiectivism al conducerii. Auditorul a evaluat motivul acestei selecții și a determinat că se datora lansării unui raport de piață actualizat ulterior selectării de către conducere a ipotezelor care indicau un declin mai accentuat al pieței. Pe baza acestei evaluări și recunoscând deschiderea conducerii față de revizuirea selectării estimării atunci când aceasta a fost contestată, auditorul a concluzionat că aceasta nu a fost o dovadă a subiectivismului conducerii și nici nu a existat o intenție de a induce în eroare. Prin urmare, nu s-a considerat că această situație indică un risc crescut de fraudă. În timp ce revizuirea de către conducere a selectării unei ipoteze privind veniturile prognozate a tratat preocupările auditorului în sensul estimării, auditorul a analizat, de asemenea, dacă și alte estimări cu privire la valoarea justă realizate de conducere</p>

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	conțineau ipoteze optimiste și nu a identificat nicio altă ipoteză optimistă care să indice un posibil subiectivism al conducerii.
<b>Evaluarea generală pe baza procedurilor de audit efectuate</b>	
<p>33. La aplicarea ISA 330 pentru estimările contabile,<sup>32</sup> auditorul trebuie să evalueze, pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, dacă: (A se vedea punctele A137-A138)</p> <p>(a) Evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune rămân adecvate, inclusiv atunci când au fost identificate indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii;</p> <p>(b) Deciziile conducerii legate de recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea acestor estimări contabile în situațiile financiare sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și</p> <p>(c) Au fost obținute suficiente probe de audit adecvate.</p>	<p>Auditorul a reflectat asupra procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute în legătură cu estimarea de către conducere a valorii recuperabile a imobilizărilor corporale la finalul perioadei. S-a considerat că selectarea de către conducere a veniturilor prognozate indica o deficiență în controlul de revizuire pe care auditorul dorea să se bazeze prin testarea eficacității funcționării sale. Prin urmare, auditorul a analizat efectele acestui aspect asupra planului de audit și a concluzionat că nu se poate acorda încredere controlului de revizuire și că este necesar un nivel mai ridicat de probe de fond. Acesta a fost obținut prin procedurile de audit suplimentare ale auditorului asupra ipotezelor revizuite privind veniturile prognozate selectate de conducere și probele obținute de auditor cu privire la ipotezele revizuite. Evaluarea de către auditor a riscului inerent (și anume că exista un risc important de denaturare semnificativă și niveluri ridicate de subiectivitate și subiectivism al conducerii) a rămas neschimbată.</p> <p>Auditorul a analizat, de asemenea, efectul acestei deficiențe importante asupra planului de audit, prin evaluarea efectului său asupra altor părți ale procesului conducerii (inclusiv identificarea și selectarea metodelor, a ipotezelor semnificative și a datelor), precum și a altor controale de revizuire pe care se bazează auditul. Auditorul a planificat să obțină probe din controlul asupra raționamentelor efectuate pentru selectarea surselor de date în vederea elaborării ipotezelor semnificative. Având în vedere că aceste probe nu au putut fi obținute pe baza controlului de revizuire, auditorul a efectuat proceduri de fond suplimentare asupra selectării de către conducere a surselor de date relevante pentru veniturile prognozate, inclusiv evaluarea măsurii în care acestea au fost consecvente cu raționamentele efectuate în perioadele anterioare și în alte estimări.</p>

<sup>32</sup> ISA 330, punctele 25-26

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
	După revizuirea ipotezei de către conducere, auditorul a fost satisfăcut de deciziile conducerii privind recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea și de faptul că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate.
<p>34. La realizarea evaluării prevăzute de punctul 33 litera (c), auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit relevante obținute, indiferent dacă sunt coroborative sau contradictorii.<sup>33</sup> Dacă auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra auditului sau a opiniei auditorului cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISA 705 (revizuit).<sup>34</sup></p>	<p>Pentru realizarea evaluării de mai sus, auditorul a luat în considerare toate probele de audit relevante obținute. Pe lângă probele coroborative obținute, s-a acordat o atenție specială măsurii în care au fost identificate orice probe de audit potențial contradictorii. Auditorul a determinat că selectarea inițială a unor venituri prognozate de conducere a fost inconsecventă cu datele de piață cele mai recente publicate. S-a considerat că revizuirea de către conducere a ipotezelor privind veniturile prognozate selectate, la solicitarea auditorului, a rezolvat în mod corespunzător această problemă. Auditorul nu a identificat alte probe care să contrazică probele de audit obținute la evaluarea estimării conducerii privind valoarea recuperabilă.</p>
<p>Stabilirea măsurii în care estimările contabile sunt rezonabile sau denaturate</p> <p>35. Auditorul trebuie să stabilească dacă estimările contabile și prezentările de informații aferente sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil sau sunt denaturate. ISA 450<sup>35</sup> oferă îndrumări cu privire la modalitatea în care auditorul poate diferenția denaturările (fie ele efective, de raționament sau de extrapolare) în scopul evaluării de către acesta a efectului denaturărilor necorectate asupra situațiilor financiare. (A se vedea punctele A12-A13, A139-A144)</p>	<p>Auditorul a determinat că, în urma recunoașterii de către conducere a ajustării de audit la care se face referire la punctul 27 litera (a) de mai sus, estimarea de către conducere a valorii recuperabile era rezonabilă în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.</p> <p>În plus, prezentările de informații conexe realizate de conducere, de exemplu, conform prevederilor IAS 36 și prezentările de informații privind incertitudinea estimării realizate conform IAS 1, au fost considerate rezonabile de către auditor în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.</p>

<sup>33</sup> ISA 500, punctul 11

<sup>34</sup> ISA 705 (revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

<sup>35</sup> ISA 450, punctul A6

Selectarea dispozițiilor din ISA 540 (revizuit) <sup>17</sup>	Înțelegerea de către auditor și abordarea utilizată de acesta <sup>18</sup>
<p>36. În legătură cu estimările contabile, auditorul trebuie să evalueze:</p> <p>(a) În cazul unui cadru de prezentare fidelă, măsura în care conducerea a inclus prezentări de informații, dincolo de cele prevăzute în mod specific de cadru, care sunt necesare pentru a obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare ca întreg;<sup>36</sup> sau</p>	<p>Entitatea a stabilit că nu considera necesară includerea niciunor prezentări suplimentare de informații în afara celor prevăzute de IAS 36 și alte standarde relevante, cum ar fi IAS 1, în vederea realizării unei prezentări fidele a situațiilor financiare ca întreg.</p> <p>Auditorul a evaluat și a fost de acord cu concluziile conducerii cu privire la acest aspect.</p>
<p>(b) În cazul unui cadru de conformitate, măsura în care prezentările de informații sunt cele necesare pentru ca situațiile financiare să nu inducă în eroare.<sup>37</sup></p>	<p>Această dispoziție nu se aplică, deoarece cadrul de raportare financiară aplicabil nu este considerat a fi un cadru de conformitate.</p>

<sup>36</sup> A se vedea și ISA 700 (revizuit), punctul 14.

<sup>37</sup> A se vedea și ISA 700 (revizuit), punctul 19.

## Despre IAASB

Obiectivul IAASB este de a servi interesul public prin elaborarea de standarde de audit, asigurare și alte standarde conexe de înaltă calitate și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale de audit și asigurare, crescând astfel calitatea și consecvența activității în întreaga lume și întărind încrederea publicului în profesia globală de audit și asigurare.

IAASB elaborează standarde de audit și asigurare și îndrumări pentru utilizarea de către toți profesioniștii contabili, conform unui proces comun de normalizare ce implică Public Interest Oversight Board, care are rolul de supraveghere a activităților IAASB, și Grupul consultativ al IAASB, care contribuie cu recomandări de interes public la procesul de elaborare a standardelor și îndrumărilor. Structurile și procesele care susțin operațiunile IAASB sunt facilitate de International Federation of Accountants (IFAC).

---

Structurile și procesele care sprijină operațiunile IAASB sunt facilitate de International Federation of Accountants® sau IFAC®. IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru nicio pierdere cauzată vreunei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în conformitate cu materialul din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

Drepturi de autor © mai 2020 ale IFAC. Toate drepturile rezervate.

„International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN” și sigla IAASB sunt mărci comerciale ale IFAC sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări.

Pentru informații privind drepturile de autor, mărcile comerciale și permisiunile accesați [permisiuni](#) sau contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).



Documentul *Implementarea ISA 540 (revizuit): Exemple ilustrative pentru auditarea estimărilor contabile simple și complexe* publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în mai 2020 în limba engleză a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în februarie 2021 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al documentului *Implementarea ISA 540 (revizuit): Exemple ilustrative pentru auditarea estimărilor contabile simple și complexe* este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului *Implementarea ISA 540 (revizuit): Exemple ilustrative pentru auditarea estimărilor contabile simple și complexe* © mai 2020 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Implementarea ISA 540 (revizuit): Exemple ilustrative pentru auditarea estimărilor contabile simple și complexe* © februarie 2021 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *ISA 540 (Revised) Implementation: Illustrative Examples for Auditing Simple and Complex Accounting Estimates (May 2020)*.

Contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) pentru permisiunea de a reproduce, a stoca, a transmite sau a utiliza acest document în alte scopuri similare.